الجامعة العمالية

محاسبة الشركات

قطاع خاص

دكتور
يحيى حسين عبيد
أستاذ المحاسبة والمراجعة
رئيس جامعة المنصورة (السابق)

دكتور
سمير أبو الفتوح صالح
أستاذ ورئيس قسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة المنصورة

٢٠٠٣ / ٢٠٠٤


بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة :

تعتبر المنشآت الإقتصادية بصفة عامة كائنات حية لها ما للكائنات الحية من مراحل تطور منذ لحظة ولادتها حتى لحظة إنقضائها وإنتهاء أجلها . كذلك فإن لهذه المنشآت جوانب تمس كيانها وتبرز شخصيتها ، كما هو الحال بالنسبة للكائن الحي . وتمر المنشآت الإقتصادية خلال فترة حياتها بمراحل أربعة هى : التكوين . النمو . انقضاء المنشأة وإنتهاء حياتها . أما بالنسبة للجوانب الأساسية التي تمس كيان المنشأة وتبرز شخصيتها فإنها تتمثل فى ثلاثة جوانب أساسية هى الجانب القانونى والجانب الإدارى والجانب المحاسبى . وتؤثر هذه الجوانب الثلاثة وتتأثر بمراحل تطور حياة المنشأة بحيث يكون لكل مرحلة جوانبها الثلاثة التى تؤثر فيها وتتأثر بها .

ويبحث هذا الكتاب فى الكيفية التى يتم بها تطبيق أصول المحاسبة المالية على المشاكل المتنوعة والمميزة فى شركات القطاع الخاص (أشخاص وأموال) .

ومن المعلوم أن قواعد المحاسبة وأصولها ونظرياتها لا تختلف بإختلاف المنشآت سواء كانت هذه المنشآت فردية أو شركات أشخاص أو أموال .

ولقد لجأنا عند تطبيق هذه القواعد - على المشاكل المختلفة التى عالجنها فى هذا الكتاب - إلى التبسيط بقدر المستطاع ، كما حاولنا بقدر الإمكان أن نلقى الضوء على بعض النواحى القانونية الضرورية لتفهم مشاكل هذه الشركات حتى تأتى المعاجلة المحاسبية متفقة مع القانون .

ونرجو أن نكون قد وفقنا فى معالجة وعرض موضوعات الكتاب بما يجعل منه مرجعاً علمياً شاملاً يستفيد منه الطالب والمحاسب على حد سواء .

وأخيراً لنا كلمة وفاء وتقدير للجيل الذى سبقنا فى الكتابة فى موضوع محاسبة الشركات .

والله ولى التوفيق ،،،،،،

المنصورة فى ٢٠٠٢/٩/١ **المؤلفان**

تمهيـــــــد

أدى التطور الإقتصادى فى المجتمعات الحديثة إلى عجـــز أمـــوال المشـــروعات الفردية عن مزاولة جوانب كثيرة فى النشاط الإقتصادى لهذه المجتمعات لذلك ظـــهرت الشركات الصناعية والتجارية بأشكالها المتعددة .

وقد أخذت هذه الشركات فى بداية الأمر شكل شركات الأشخاص التى تقوم علـــى العلاقات الشخصية والثقة المتبادلة بين الشركاء .

وعندما تبين أن العلاقة الشخصية التى تقوم عليها شركات الأشخاص - تضـــامن أو توصية - قد تكون عائقاً فى سبيل تجميع رأس المال اللآزم للقيام بالمشروعات التى يستلزم طبيعة نشاطها رأس مال ضخم بدأت تظهر وتتبلور فكـــرة " أمكانيـــة تـــداول حصص رأس المال " ومن هنا ظهرت الشركات المساهمة .

ورغم هذا التطور فكل أنواع الشركات المشار إليها لاتزال تزاول نشاطها كل فـــى حدود أمكانية ولم يقض أحداهما على الآخر .

ويمكن تقسيم هذه الشركات إلى نوعين هما :

شركات أشخاص

وتنقســــم إلـى :

١- شركات التضامن .

٢- شركات التوصية البسيطة .

٣- شركات المحاصة .

شركات أموال :

وتنقســــم إلـى :

١- شركات مساهمة ..

٢- شركات ذات مسئولية محدودة .

٣- شركات توصية بالأسهم .

وتشترك جميع شركات الأشخاص فى أنها تقوم أساساً على الإعتبار الشخصى والثقة المتبادلة بين الشركات بخلاف شركات الأموال التى لا تعتمد فى تكونيها على هذه الإعتبارات .

ونرى لزاما علينا قبل عرض المشاكل المحاسبية الخاصة بشركات الأشخاص أن نبين فى عجالة ومن خلال هذه المقدمة ، التكييف القانونى والمحاسبى لهذه الشركات .

التكييف القانوني والمحاسبى لشركات الأشخاص :

أولاً : التكييف القانوني لشركات الأشخاص :

يعرف القانون المدنى فى المادة ٥٠٥ الشركة بأنها عقد بمقتضاه يلتزم شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم فى مشروع مالى بتقديم حصة من مال أو عمل لإقتسام ما قد ينشأ من هذا المشروع من ربح أو خسارة .

مما سبق يتضح أن الشركة تقوم أساساً على العقد الذى يبرمة الشركاء ، لذا يلزم أن تتوافر فيه الأركان العامة لعقد الشركة وهى :

(١) الرضا :

وهو القبول بالإختيار التام الخالى عن شائبة الأكراه والخلط والتدليس .

(٢) الأهلية :

حيث يلزم أن يكون الشريك ذا أهلية كاملة ، ولذا لا يمكن للقاصر ولا للمحجور عليه لسفه أو جنون أو عته أو غفلة أن يكون شريكاً .

(٣) المحل :

أن يكون موضوع الإلتزام أو محله الذى ينشأ عن عقد الشركة ممكناً وجائزاً قانونياً .

(٤) السبب :

ويلزم أن يكون سبب الشركة أو موضوعها جائز قانونياً فلا يكون منافياً للآداب العامة أو ضد النظام العام .

ويتطلب القانون فوق ما تقدم من الأركان العامة شروطاً خاصة لإنعقاد عقد الشركة وهى :

١-أن يكون هناك أكثر من شريك :

٢- أن يقدم كل شريك حصة من مال (مال نقدى أو عينى أو حقاً معنوياً كأصل من الأصول الملموسة كالشهرة والعلامات التجارية ...) أو عمل أو من عمل ، والعمل الذى يصح إعتباره حصة فى الشركة هو العمل الفنى كالخبرة الهندسية أو الخبرة التجارية .

٣-أن يقسم الشركاء جميعاً الأرباح والخسائر ، إذ أن الشركة تقوم أساساً على المخاطرة برأس المال فى مشروع إقتصادى مع إقتسام ما يترتب على هذه المخاطرة من ربح أو خسارة وطبقاً لما تقدم لا يجوز - قانوناً - إشتمال عقد الشركة على ما يطلق عليه " شرط الأسد " فإذا نص فى عقد الشركة مثلاً على عدم إشتراك شريك أو أكثر فى أرباح الشركة (أو خسائرها) فإنه يترتب على ذلك بطلان الشركة ، وبالنسبة للشريك بالعمل يجوز الإتفاق على عدم تحمله بنصيب من الخسائر بشرط الأيشتمل عقد الشركة على تحديد مقابل أو أجر من عمله .

آثار عقد الشركة :

يترتب على عقد الشركة نوعين من الآثار القانونية هى :

(١)يخلق العقد شخصاً إعتبارياً وكيانا قانونياً مستقلاً للشركة عن كيان الشركاء . ويؤكد ذلك ما جاء بالمادة ٥٠٦ /١ مدنى " تعتبر الشركة بمجرد تكوينها شخصاً إعتبارياً " ويقصد بالتمتع الشركات بالشخصية الإعتبارية قدرتها على أن تكون لها حياة قانونية أى أن تكسب حقوقاً وتلتزم بواجبات فيصبح لها وجود خاص وحياة مستقلة عن حياة الأعضاء ومالية غير

مختلفة بمالية الأعضاء وعليها التزامات غير التزامات الأعضـــاء ، وتعتــبر الشركة بمجرد تكوينها شخصاً إعتبارياً ولكن لا يحتج بهذه الشخصية علـــى الغير إلا بعد إستيفاء إجراءات النشر التى يقررها القانون ، ومع ذلك للغــير إذا لم تقم الشركة بإجراءات النشر المقررة أن يتمسك بشخصيتها .

(٢) ينشئ العقد حقوقاً والتزامات للشركاء قبل الشركة .

أنواع شركات الأشخاص :

تنقسم هذه الشركات إلى أنواع ثلاثة هى :

(أ) شركات التضامن :

وهى الشركات التى يكون جميع الشركاء فيها مسئولين مسئولية تضامنية وغير محدودة عن سداد إلتزامات الشركة المسؤلية التضامنية لا تقتصر علــى حصص الشركاء فى رأس المال وإنما تتعداها إلى أموالهم الخاصة .

(ب) شركات التوصية البسيطة :

ويتضمن هذا النوع من الشركات فريقين من الشركاء :

١-شركاء متضامنون : مسئوليتهم تضامنية وغير محدودة كما هو الحال فلا شركات التضامن .

٢-شركاء موصون : مسئوليته محدودة ومحددة بمقدار حصصهم فـــى رأس مال الشركة .

(ج) شركات المحاصة :

وهى شركات ليس لها وجود قانونى بسبب كونها مستترة لا يعلم الغـــير بوجودها ، وتقوم هذه الشركات بصفة مؤقتة للقيام بمخاطرة معينة ، وتنتـــهى بانتهائها وتوزيع الأرباح المترتبة عليها بين الشركاء .

ثانياً : التكييف المحاسبي لشركات الأشخاص :

فى الوقت الذى كانت تسود فيه المشروعات الفردية وشركات الأشخاص التى تقوم على أساس شخصية الشركاء والثقة المتبادلة بينهم ، كان الفكر المحاسبى يدور حول المحاسبة لملاك المشروع ، وليس حول المشروع كوحدة محاسبية لها كيانها وشخصيتها المستقلة . فالشركة ما هى إلا مجموعة من الملاك الذين يتفقون فيما بينهم للقيام عمل مشترك لتحقيق غرض معين .

ونظرية **ونظرية الملكية المشتركة** : ربما كانت مقبولة فى وقت يكن هناك فيه فصل بين الإدارة والملكية ، فأساس قيام الشركة هو الثقة المتبادلة والعلاقة التعاقدية بين الشركاء ، والقانون لا يخلق شخصية مستقلة للشركة عن شخصية باقى الشركاء ، ولكنه يعطى لهذه العلاقة التعاقدية التكييف القانونى والقوة التنفيذية .

وبظهور وإنتشار الشركات المساهمة التى تميزت بظاهرة إنفصال الملكية عن الإدارة تعرضت تلك النظرية للنقد بواسطة كثير من الكتاب وظهرت " نظرية الشخصية المعنوية " كبديل لتفسير طبيعة الشركة كوحدة محاسبية .

وفيما يلى شرح مختصر لهاتين النظريتين :

(١) نظرية الملكية المشتركة :

طبقاً لهذه النظرية تفسر الشركة على أساس كونها ملكية مشتركة بين أشخاص إتعقدت أرادتهم على القيام بمشروع مشترك ، فالمشروع عبارة عن مجموعة من الأشخاص - ملاك المشروع - وأن شخصية المشروع مندمجة فى شخصية ملاكة ، وبذلك فإن مؤيدى فلسفة الملكية بإعتباره جوهر المشروع .

ويترتب على هذه النظرية آثار فى نواحى متعددة منها ما يلى :

(أ) **الملكية : Ownership**

أصول المنشأة مملوكة ملكية جماعية للأفراد الطبيعيين المكونين للجماعة وليست مملوكة للشركة نفسها حيث أن الشخص الطبيعي فقط هو محل الحق ، كما أنها ليست مملوكة لكل أصحاب الأموال فى الشركة حيث أن

هناك فارقاً جوهرياً بين ملاك المشروع فالفريق الأول فقط هو الذى تربطه بالمشروع رابطة الملكية أما الثانى فتربطة بالمشروع علاقة الدائنية والمديونية .

وعليه نجد أن مفهوم الخصوم يقتصر على المطلوبات أى التزمات الشركة قبل التغير . وبناء عليه تكون معادلة الميزانية على الوجه التالى :

الأصول = الخصوم + حقوق الملكية

(ب) الهدف : Objective

فالهدف هنا هو تحقيق أكبر ربح ممكن لأصحاب المشروع وإدارة المشروع ترسم سياسة المشروع لتحقيق هذا الهدف .

وما دام جوهر المشروع هو العلاقة التعاقدية بين ملاكه الذين يمتلكون الأصول ويديرون المشروع أو على الأقل يرسمون سياسته من أجل تحقيق مصلحتهم الذاتية ، فمن الطبيعى أن تتأثر الفروض المنطقية والمبادئ العلمية التى تكون نظرية المحاسبة بوجهة نظر أصحاب المشروع .

وبناء على ما تقدم فإنه عند قياس الربح فإن المهمة الأساسية للمحاسب تكون قياس الربح الذى يستطيع الشركاء توزيعه فيما بينهم دون أهمية لقياس ربح الشركة كوحدة إقتصادية أو شخصية مستقلة ، وبالتالى ليس هناك ما يستدعى التفرقة بين إيرادات النشاط الجارى من جهة والإيرادات غير الذاتية والعرضية من جهة أخرى ، كما أنه ليس من الضرورى التفرقة بين النفقة والخسارة لأنها ذو تأثير واحد فى مجال قياس الربح القابل للتوزيع .

ج- الذمة المالية :

حيث أن الشركة - طبقاً لهذه الشركة - ليس لها شخصية فإنها لا تكون محل حق أو التزام ، وبعبارة أخرى ليست لها ذمة مالية ، ومن ثم فإن أصول الشركة تكون مملوكة للشركاء ملكية مشتركة ، كما أنهم يكونون مسؤلون عن إلتزامات الشركة حكمها فى ذلك حكم التزاماتهم الشخصية .

د- إدارة الشركة :

أن قدرة المدير على التصرف وإصدار الأوامر مستمدة من سلطة الملاك ، فالملاك يفوضون السلطة للإدارة وبذلك فإن القائمين على الإدارة يعتبرون بمثابة وكلاء عن أصحاب المشروع يعملون بإرادتهم .

(٢) نظرية الشخصية المعنوية :

طبقاً لهذه النظرية تعتبر الشركة شخصية معنوية مستقلة أصحابها ، فهى وحدة إقتصادية تقوم بإستخدام الأموال المتاحة لها (أى مجموع أصولها) فى نشاطها الإقتصادى ويستوى فى ذلك الأموال المقدمة بواسطة أصحاب الشركة أو المقرضين ، إذ أن كلاهما - طبقاً لهذه النظرية - يعتبران من الغير ، وبتقديم هذه الأموال ينشأ لمن قدمها حقوق معينة تتوقف طبيعتها وقيمتها على طبيعة العلاقة القانونية التى تربطه بالشركة ، وفى حقوق المقترضين وهى حقوق ثابتة غير متوقفة على نتيجة نشاط الشركة من ربح أو خسارة ، والنوع الثانى يتمثل فى حقوق متغيرة تزيد بالربح وتقل بالخسارة .

وقد أدى الإعتراف بالشخصية المعنوية للشركة إلى إنتقال الأهمية من وجهة نظر الإدارة بإعتبارها ممثلة للشخصية المعنوية .

ويترتب على هذه النظرية آثار فى نواحى متعددة منها ما يلى :

١- الملكية :

أصول المنشأة مملوكة للشركة نفسها بإعتبارها شخصاً معنوياً ، أما أصحاب المشروع فلهم مجرد حق على هذه الأصول حق فى الأرباح عندما يقرر مجلس الإدارة التوزيع وحق فى الأصول عند التصفية . وأساس هذا الرأى أنه لا فرق فى نظر أصحاب نظرية الشخصية المعنوية بين ملاك المشروع ودائنى المشروع حيث أنهم جميعاً فى حكم المستثمرين كل يقدم أمواله لإستثمارها فى أعمال المشروع رغبة فى تحقيق عائد على هذه الأموال .

وحيث أن للشركة شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحابها فإن الخصوم يمتد ليشمل حقوق الملكية ، وطبقاً لذلك فإن معادلة الميزانية تصبح كما يلى :

الأصول = الخصوم

ب- الهدف :

أدى ظهور شركات المساهمة إلى نشأة الإدارة المهنية التى ترسم سياسة المشروع لا لتحقيق مصلحة شخصية ممثلة فى أكبر أرباح ممكنة لأصحاب المشروع بل لتحقيق غرض إجتماعى وهو رفاهية المجتمع ممثلاً فى أرباح مناسبة ومعقولة لأصحاب المشروع وأجور عادلة للعمال ، وسلعة جيدة للمستهلك .

ونتيجة لهذا التطور فى الفكر المحاسبى تأثرت الفروض والمبادئ المحاسبية وبدأت ظهور فروض ومبادئ جديدة تتفق مع وجهة نظر الإدارة التى برزت أهميتها فى ظل فلسفة الشخصية المعنوية للمشروع وتطورت بذلك المفاهيم المحاسبية والتكييف والمعالجة المحاسبية لحسابات النتيجة كما يتضح من الأمثلة التالية :

- قياس الربح للشركة على أساس " فرض النشأة المستمرة " حيث أن إستمرارها أصبح مستقلاً عن شخصية أصحابها وما يطرأ عليه من تغيير .
- التفرقة بين النفقة والخسارة ، والتفرقة بين إيرادات النشاط الجارى من جهة والإيرادات غير الذاتية (مثل إيراد الأوراق المالية) والعرضية (مثل الأرباح الناتجة من البيع العرض للأصول الثابتة) من جهة أخرى .... إلخ .

ج- الذمة المالية المستقلة :

طبقاً لنظرية الشخصية المعنوية أصبح للشركة ذمة مالية مستقلة ، تتملك أصولها بإعتبارها ممثلة لرأس المال المستثمر ومسؤولة عن سداد

خصومها بإعتبارها ممثلة لحقوق الغير قبل الشركة - ويستوى فى ذلك حقوق أصحاب الشركة وحقوق المقرضين - وذلك فى ضوء طبيعة العلاقة القانونية التى تربطهم بالشركة .

د- إدارة الشركة :

أصبحت هذه الإدارة بمثابة وكيل للشركة كشخصية معنوية تقوم هذه الإدارة بالتخطيط وإتخاذ القرارات من شأنها تحقيق الصالح العام للشركة بإعتبارها شخصاً معنوياً .

فى ضوء التمهيد السابق يستهدف هذا المؤلف فى تقديم دراسة تفصيلية للمحاسبة فى شركات الأشخاص والأموال من حيث المبادئ العامة التى تحملها والتطبيقات العملية ، لذلك قسم الكتاب إلى قسمين هما :

القسم الأول : ويختص بشركات الأشخاص من حيث تكوينها والمشاكل المرتبطة بإعادة تنظيم توزيع الأرباح والخسائر وتغيير عرض الشركة وإنقضاء شركات الأشخاص ، كما يتناول هذا القسم أيضاً شركات المحاصة من حيث خصائصها ، والمعالجة المحاسبية لعملياتها سواء فى دفاتر خاصة بها أو فى الدفاتر الخاصة بالشركاء وكذلك تحديد ربحية هذه الشركات .

القسم الثانى : ويتناول شركات الأموال فى القطاع الخاص من حيث تكوينها ، وكيفية حصولها على مصادر تمويلها سواء كرأس مال الأسهم أو رأس مال مقترض (السندات) .

القسم الأول

شركات الأشخاص [1]

يتضمن هذا القسم الأبواب التالية :

الباب الأول : تكوين شركات التضامن والتوصية البسيطة .

الباب الثاني : مشاكل توزيع الأرباح والخسائر فى شركات التضامن .

الباب الثالث : المعالجة المحاسبية للتغيرات التى تطرأ علـــى عقـد الشـركة وشكلها القانونى .

الباب الرابع : انقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة .

الباب الخامس : شركات المحاصة .

---

[1] الباب الأول والخامس من تأليف أ.د/ يحى حسين عبيد .
أما الباب الثانى والثالث والرابع من تأليف أد/سمير أبو الفتوح صالح ،
واجع فى ذلك : محاسبة الشركات "قطاع خاص " مكتبة الجلاء ، المنصورة ١٩٩١/٩٠ .

الباب الأول
تكوين شركات التضامن والتوصية البسيطة

أولا : ماهية وخصائص شركات التضامن والتوصية البسيطة :

١/١ تعريف شركة التضامن وخصائصها :

هى تعاقد بين إثنين أو أكثر للقيام بعمل تجارى وتقسيم الأرباح أو الخسائر فيما بينهم ويكون جميع الشركاء فيها مسئولين مسئولية تضامنية وغير محدودة عن جميع إلتزامات الشركة .

٢/١ خصائص شركة التضامن :

❋ عدم قابلية حصص رأس المال للتداول :

فلا يجوز للشريك أن يتنازل عن حصته للغير كما أن هذه الحصة لا تنتقل إلى ورثة الشريك إلا برضاء جميع الشركاء وذلك لأن هذه الشركات تقوم على العلاقة الشخصية بين الشركاء .

❋ المسئولية التضامنية وغير المحدودة :

فكل شريك مسئول بمفرده وبالتضامن مع باقى الشركاء مسئولية غير محدودة عن ديون الشركة ، فلا تقتصر هذه المسئولية على حصته فى رأس مال الشركة وإنما تتعداها إلى أمواله الشخصية .

❋ يترتب على إفلاس الشركة إفلاس الشركاء :

وهذا مرجعة أن جميع الشركاء تجار ومن ثم يسرى عليهم أحكام القانون التجارى .

❋ عنوان الشركة :

تعنون الشركة قانوناً بإسم واحد أو أكثر من الشركاء متبوعاً بكلمة شريكة أو شريكته أو شركاهما وذلك بحسب الأحوال ، إلا أن ذلك لا يمنع من وجود إسم تجارى للشركة .

٣/١ تعريف شركة التوصية وخصائصها :

تعريف شركة التوصية وخصائصها :

يمكن تعريفها بأنها تعاقد بين أثنين أو أكثر للقيام بعمل تجارى وتقسيم الأرباح والخسائر فيما بينهم على أن تكون مكونة من فريقين من الشركاء ، شريك أو أكثر متضامين أى مسئولين تضامنية وغير محدودة ، وشريك أو أكثر موصين لا يشتركون فى إدارة الشركة ومسئوليتهم محدودة بقدر حصصهم فى رأس المال .

خصائص شركة التوصية البسيطة :

(١) أنها شركة تضم فريقين من الشركاء ، الأول فريق متضامن والثانى فريق موصى . وفى حين أن مسئولية الشركاء المتضامنين غير محدودة عن جميع ألتزامات الشركة فمسئولية الشريك الموصى محدودة بمقدار حصته فى رأس المال و لايجوز لدائنى الشركة الرجوع على الأموال الخاصة للشريك الموصى لإستيفاء مستحقاتهم فى حالة عدم كفاية أصول الشركة للوفاء بها .

(٢) ليس للشركاء الموصين الحق فى إدارة الشركة بعكس الشركاء المتضامنين .

(٣) لايجوز أن يظهر إسم الشريك الموصى فى عنوان الشركة .

(٤) يعتبر جميع الشركاء المتضامين تجارا ، ومن ثم يسرى عليهم أحكام القانون التجارى ، أما الشركاء الموصين فليسوا تجارا .

(٥) عدم قابلية حصص رأس المال للتداول ويستوى فى ذلك حصص الشركاء المتضامين والموصين .

إجراءات تكوين شركات التضامن والتوصة البسيطة :

تتشابه إجراءات تكوين شركات التضامن مع إجراءات تكوين شركات التوصية البسيطة من حيث ضرورة أن يكون عقد الشركة مكتوباً وإلا كان باطلاً ، ولايجوز تعديل بيانات العقد إلا بعد إستيفاء الشكل الذى أفرغ فيه العقد ، ويعتبر عقد الشركة بمثابة القانون النظامى لها ويشتمل على كل ما ينظم علاقة الشركاء ببعضهم وعلاقتهم بالغير ، لذلك يجب أن يتميز بالوضوح وعدم الغموض . ومن أهم بنود العقد :

(١) أسماء الشركاء وعناوينهم وجنسياتهم ، مع النص على الشركاء الموصين فى حالة شركات التوصية البسيطة .

(٢) عنوان الشركة ويتكون من إسم أحد الشركاء المتضامنين أو بعضهم مضافاً إليه كلمة وشريكة أو وشركاه .

(٣) رأس المال الشركة وحصة كل شريك فيه ، وميعاد وطريقة دفعة ، وطريقة التقويم إذا كانت الحصة عينية .

(٤) الغرض من الشركة وتاريخ بدايتها ونهايتها .

(٥) الشريك المتضامن الذى يكلف بالإدارة .

(٦) احتساب الفائدة على المسحوبات وعلى رأس المال .

(٧) نسب توزيع الأرباح والخسائر .

(٨) مرتبات الشركاء أو كافآتهم مقابل القيام بأدارة الشركة .

(٩) إنفصال أحد الشركاء وطريقة إحتساب وسداد حقوقه .

(١٠) حل الشركة والطريقة التى تتبع فى تصفيتها .

(١١) السنة المالية للشركة ، وميعاد الجرد وإعداد الحسابات الختامية .

إشهار ملخص العقد :

يجب عمل ملخص يحتوى على أهم ما ورد فى العقد من بنود وذلك فى خلال ١٥ يوماً من تحرير عقد الشركة ، وأن يتم أشهار الملخص بالطريق القانونى ويتم هذا الإشهار بإيداع الملخص بقلم الكتاب فى المحاكم الإبتدائية التى يوجد فى دائرتها مركز الشركة ، أو فرع من فروعها ليسجل فى السجل المعد لذلك ، ويعلن بلصقة مدة ٣ شهور فى اللوحة المعدة فى المحكمة للإعلانات القضائية . كما يجب نشر الملخص فى إحدى الصحف التى تطبع فى مركز الشركة وتكون معدة لنشر الإعلانات القضائية أو صحيفتين تطبعان فى مدينة أخرى .

ويتضمن الملخص ما يلي :

١- أماء الشركاء وألقابهم وعناوينهم .

٢- عنوان الشركة .

٣- تاريخ إبتداء الشركة وتاريخ إنتهائها .

٤- أسماء الشركاء المنوط بهم الإدارة .

القيد بالسجل التجاري :

يجب على كل شركة تجارية فى بحر شهر من تكوينها القيام بجانب الشهار بالقيد فى السجل التجارى .

المعالجة المحاسبية لإثبات حصص الشركاء فى رأس المال :

سبق أن وضحنا أن عقد الشركة ينص على قيمة رأس مالها ومقدار حصة كل شريك وميعاد وكيفية سدادها ويكون رأس مال الشركة عند بداية تكوينها مساويا لمجموع حصص الشركاء أو ماتم سداده منها .

ويقوم الشركاء بتقديم حصصهم فى رأس المال والمنصوص عليها فى عقد تكوين الشركة (تضامن أو توصية) بواحدة أو بمزيج من الصور التالية :

١- المشاركة بالسداد نقدا .

٢- المشاركة بتقديم أصول غير نقدية (السداد عينا)

٣- المشاركة بتقديم كل أو بعض أصول وخصوم منشأته الفردية .

٤- المشاركة بحصة عمل .

وقبل أن نبين المعالجة المحاسبية للصور السابقة نبادر إلى القول بأنه يتعين تصوير حساب واحد لرأس المال فى دفاتر الشركة بإعتباره ممثلا لرأس مالها لشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء ، ولكى تعكس الدفاتر حصة كل شريك فى رأس المال دون الحاجة للرجوع إلى عقد الشركة يفضل تقسيم حساب رأس المال إلى خانات بقدر عدد الشركاء يخصص كل منها لبيان حصة شريك معين .

(١) المشاركة بالسداد نقدا :

يجعل حـ/ البنك أو الصندوق مدينا وحـ/ رأس المال دائنا .

(٢) المشاركة بتقديم أصول غير نقدية :

تجعل حسابات هذه الأصول مدينة وذلك بالقيمة التقديرية المتفق عليها بين الشركاء مع جعل حسابات راس المال دائنا .

(٣) المشاركة بتقديم كل أو بعض أصول وخصوم منشأته الفردية :

قد يملك شريك (أو أكثر) منشأة فردية ، وقد يوافق الشركاء على إنتقال كل أو بعض أصول وخصوم هذه المنشأة ، وفى هذه الحالة غالبا ما يستعين الشركاء بخبير محاسب لفحص دفاتر المنشأة وتقديم الأصول والخصوم ، وفى ضوء إتفاق الشركاء يقيد ذلك بجعل حسابات الأصول المنتقلة مدينة وذلك بالقيمة التقديرية المتفق عليها وجعل حسابات الخصوم المتعهد بها والمخصصات المتفق عليها دائنة مع جعل حساب رأس المال دائنا بمقدار صافى الأصول . وإذا كان هذا الصافى أقل من حصة الشريك فإنه يقوم بسداد باقى حصته نقدا ، أما إذا زاد هذا الصافى على مقدار حصته فإن الزيادة توضع تحت تصرف الشريك لذلك يتم تسجيل هذه الزيادة لحساب جارى الشريك .

(٤) المشاركة بحصة عمل :

إذا كان الشريك بعملة فقط فإنه لايقدم حصته فى رأس المال وبذلك لا يجرى أى قيد فى الدفاتر بمناسبة إنضمامه ، وإنما يكتفى بكتابة مذكرة بهذا الشأن ونفصل فى حالة وجود شريك بعمل أن يتضمن عقد الشركة نسبة الربح التى يحصل عليها الشريك بالعمل .

ويجب أن يقدر نصيب الشريك بالعمل فى الربح أو الخسارة بمقدار ما ستفيده الشركة من عمله فإذا قدم فوق عمله نقودا أو أى شيء آخر كان له نصيب من عمله وآخر عما قدمه من مال ، ويجوز النص على إعفاء الشريك بعمله فقط من المساهمة فى الخسائر بشرط أن لا يكون قد تقرر له أجر عن عمله ويعتبر الشريك فى هذه الحالة قد ساهم بنصيب فى الخسارة يساوى مقابل ما قدمه من جهد .

وعلى هذا فإن المنطق يقتضى بعدم جواز إعفاء الشريك بعمله من الخسارة متى كان يتناول أجرا ثابتا مضافا إليه نصيب فى الأرباح .

وإذا كانت حصة الشريك فى الشركة مكونة من شقين أحدهما مال والآخر عمل فلا يجوز إشتراط إعفاءه من الخسارة ولو كان لايتقاضى أجرا من عمله .

وإذا لم يتفق الشركاء على طريقة توزيع الأرباح والخسائر فيجب الرجوع إلى ما نص عليه القانون لتحديد طريقة التوزيع .

فإذا لم يبين عقد الشركة نصيب كل من الشركاء فى الأرباح والخسائر كان نصيب كل منهم فى ذلك بنسبة حصته فى رأس المال .

وإذا إقتصر العقد على تعيين نصيب الشركاء فى الربح وجب إعتبار هذا النصيب فى الخسارة أيضا وكذلك الحال إذا إقتصر العقد على تعيين النصيب فى الخسارة (مادة ٥١٤ فقرة ١ ، ٢مدنى) .

أما إذا إقتصر حصة أحد الشركاء على ما يقدمه من عمل ولم ينص فى العقد على تحديد نصيبه فى الربح والخسارة ، كان نصيبه تبعا لما تستفيده الشركة من عمله ، وتقدير ذلك من إختصاص قاض الموضوع ، وإذا قدم الشريك حصة فى الشركة من مال ومن عمل ، كان للشريك نصيب فى الربح من عمله ونصيب آخر عما قدمه من مال ، وما يقابل ذلك فى الخسارة (مادة ٥١٤ فقرة ٣ مدنى) .

ويجب أن يكون واضحا لدى القارئ أن حساب رأس المال المشار إليه هو حساب رأس مال الشركة وليس رأس مال الشريك حيث أن للشركة شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء وبالتالى لها ذمة مالية مستقلة . فإذا ما قدم الشركاء حصتهم فى رأس المال إلى الشركة إنتقلت ملكيتها إلى الشركة وأصبحت تمثل رأسمالها وعلى ذلك يفتح حساب لرأس مال الشركة وليس حساب لرأس مال كل شريك .

مثال :

إتفق أ ، ب ، ج ،د على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره ٢٠٠٠٠ جنية يقسم بينهم كالآتى :

- حصة "أ" ٨٠٠٠ جنية - حصة "ب" ٦٠٠٠ جنية - حصة "جـ" ٦٠٠٠ جنية
- أما الشريك "د" فيقدم عمله و لايقدم شيئا كحصة فى رأس المال . وقد قام الشركاء بسداد حصصهم فورا كالآتى :

- بالنسبة للشريك " أ " فقد سدد حصته بشيك .
- بالنسبة للشريك " ب " فقد قدم الأصول الآتية :

٣٠٠٠ جنية آلات ـ ١٥٠٠ جنية بضاعة ـ ١٥٠٠ جنية أثاث .

- أما الشريك " جـ " فقد قدم ميزانية محله التجارى فى ذلك التاريخ كما يلى :

أصول : (المبالغ بالجنيهات)

- ٢٠٠٠ عقارات ـ ٩٠٠ أثاث ـ ٤٤٠٠ مخزون البضائع ـ ٣٥٠٠ مدينون ـ ١٥٠٠ أ.ق ـ ٦٠٠بنك .

خصوم (المبالغ بالجنيهات)

- ٧٥٠٠ رأس المال ـ ٣٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ٣٢٠٠ دائنون ـ ١٩٠٠ أ . د .

وقد إتفق الشركاء على أنتداب خبير محاسب لإعادة تقدير أصول الشريك " ب " وكذلك لإعادة تقدير أصول وخصوم محل " جـ " وقد تضمن تقرير الخبير ما يلى :

أولاً : بالنسبة لأصول الشريك " ب " فقد وافق الخبير على نفس القيمة الدفترية .

ثانياً : بالنسبة لأصول وخصوم محل " جـ " فقد تضمن التقرير ما يلى :

(١)يقدر العقار بمبلغ ٢٢٠٠ جنية ، والأثاث بمبلغ ٩٥٠ جنية .

(٢)تتضمن البضائع ما قيمته ٢٠٠ جنية بضاعة أمانة للغير ١٠٠ جنية بضاعة تالفة .

(٣)تبلغ الديون المعدومة ٢٠٠ جنية والديون المشكوك فى تحصيلها ٤٠٠ جنية .

(٤)القيمة الحالية لأوراق القبض ١٤٥٠ جنية .

(٥)هناك فاتورة مشتريات على الحساب قيمتها ٢٠٠ جنية بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/١١ لم تقيد بالدفاتر .

وقد وافق الشركاء على تقرير الخبير على ما يلى :

١- تتعهد الشركة بمطلوبات محل " جـ " فقط (الدائنين ، أ . د) .

٢- تنتقل للشركة جميع أصول المحل بما فى ذلك رصيد البنك .

٣- يدفع أ يقبض الشريك " جـ " الفرق فى صافى الأصول بعد إعادة تقديرها والحصة المتفق عليها بشيك .

فإذا علمت أن إجراءات تكوين الشركة تمت فى ٢٠٠١/٢/١ وأن ما سبق قد تم تنفيذه - بالإضافة إلى أنه قد تم الإتفاق على أن يكون للشريك " د " بالعمال ربع الأرباح والباقى يوزع بين الشركاء الثلاثة بالتساوى .

فالمطلوب :

أولا : قيود اليومية فى دفاتر الشركة .

ثانيا : تصوير حساب رأس المال كما يظهر فى دفتر الأستاذ .

ثالثا : تصوير الميزانية العمومية الإفتتاحية .

الحل :

" قيود اليومية "

منه	له	بيان	التاريخ
		إثبات حصة الشريك "أ"	
٨٠٠٠		من حـ/ البنك	
	٨٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال (أ)	
		إثبات حصة الشريك "ب"	
٣٠٠٠		من حـ/ الآلات .	
١٥٠٠		من حـ/ البضاعة .	
١٥٠٠		من حـ/الأثاث .	
	٦٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال (ب)	

تابع قيود اليومية

منه	له	بيان	التاريخ
		إثبات حصة الشريك " ج "	
٢٢٠٠		من حـ/ العقار	
٩٥٠		من حـ/ الأثاث	
٤١٠٠		من حـ/ مخزون البضائع .	
٣٣٠٠		من حـ/ المدينون	
١٥٠٠		من حـ/ أ . ق	
٦٠٠		من حـ/ البنك	
	٥٠	إلى حـ/ مخصص آجيو	
	٤٠٠	إلى حـ/ مخصص د.م فيها	
	٣٤٠٠	إلى حـ/ الدائنون	
	١٩٠٠	إلى حـ/ أ. الدفع	
	٦٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال (ج)	
	٩٠٠	إلى حـ/ جارى الشريك (ج)	
		سحب الزيادة نقدا :	
٩٠٠		من حـ/ جارى الشري (جـ)	
	٩٠٠	إلى حـ/ البنك	

حـ/ رأس المال

أ	ب	ح	بيان	أ	ب	ج	
٨٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	رصيد مرحل	٨٠٠٠			من حـ/ الخزينة
					٦٠٠٠		من مذكورين
						٦٠٠٠	من مذكورين
٨٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠		٨٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	
				٨٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	رصيد منقول

الميزانية الإفتتاحية

		أصول ثابتة			رأس المال
٢٢٠٠		عقار		٨٠٠٠	(أ)
		آلات		٦٠٠٠	(ب)
		أثاث		٦٠٠٠	(جـ)
			٢٠٠٠٠		
		أصول متداولة			
٥٦٠٠		مخزون البضائع	٣٤٠٠		دائنون
	٣٣٠٠	مدينون	١٩٠٠		أ . الدفع
	٤٠٠	- مخصص د. م فيها			
٢٩٠٠					
	١٥٠٠	أ . ق			
	٥٠	- مخصص آجيو			
١٤٥٠					
٧٧٠٠		البنك			
٢٥٣٠٠			٢٥٣٠٠		

ملاحظات على الحل :

(١) يتم تقويم كل من العقارات والأثاث حسب القيمة التى قدرها الخبير ولا عبرة بالقيمة الدفترية لهما .

(٢) خصم من رقم البضاعة (٢٠٠ جنية بضاعة أمانة للغير ومبلغ ١٠٠ جنية قيمة البضاعة التالفة) .

(٣) تم إضافة مبلغ ٢٠٠ جنية للدائنون قيمة فاتورة مشتريات لم تسجل بالدفاتر .

إثبات رأس المال عند السداد اللاحق :

يقتضى الأمر توسيط حـ/ حصة لكل شريك ، يجعل مدينا بالحصة المتفق عليها و حـ/ رأس المال دائنا ، فإذا ما تم السداد جعل حـ/ البنك أو الخزينة أو الأصول مدينا و حـ/ الحصة دائنا .

الباب الثانى
الحسابات الختامية والميزانية فى شركات الأشخاص

مقدمة :

ينصب مجال الدراسة فى هذا الباب فى بيان كيفية تطبيق الأسس والقواعد المحاسبية عند قياس وعرض نتيجة أعمال شركات الأشخاص (تضامن وتوصية) وهذا العرض سوف يخضع من ناحية أخرى لجوانب قانونية تتمثل فى العلاقات بين الشركاء والتى يتم تنظيمها من خلال نصوص عقد الشركة فى شركات الأشخاص ، كذلك فإن قانون الشركات بدورة يضع بعض النصوص القانونية التى تتدخل فى تنظيم هذه العلاقات .

وتخضع الحسابات الختامية فى شركات الأشخاص لنفس المبادئ العامة لإعداد هذه الحسابات ، فإذا كانت الشركة تجارية فيعد حـ/ المتاجرة ، حـ/ الأرباح والخسائر ، أما إذا كانت الشركة صناعية فيعد حـ/ التشغيل قبل تصوير حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر .

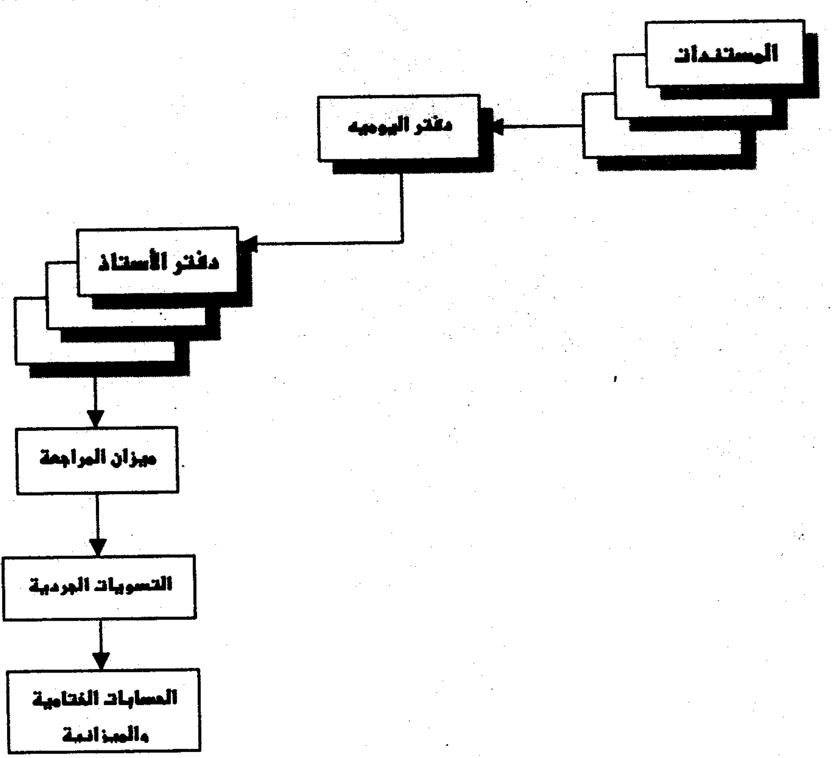
ويتعرض مركز الشركاء فى شركات التضامن والتوصية البسيطة إلى التغيير المستمر وذلك نتيجة للعمليات المختلفة التى تقوم بها الشركة ورغبة فى إبقاء حصص الشركاء فى رأس المال ثابتة فى الدفاتر فيفتح حسابا جاريا مستقلاً لكل من الشركاء تثبت فيه المتغير التى تحدث فى حقوقهم طرف الغير ، ومن الأفضل فتح حساب جارى واحد للشركاء بخانات تحليلية تخصص أحداها لكل من الشركاء . وذلك على الوجه التالى :

حـ/ جارى الشركاء

المجموع	أ	ب	..	بيان	المجموع	أ	ب	..	بيان

والشكل التالى يوضح الدورة المحاسبية فى شركات

(تضامن وتوصية)



إعداد الحسابات الختامية والميزانية وتنقسم الحسابات الختامية إلى :

(١) حسابات تبين علاقة الشركة بالغير :

- حـ/ المتاجرة أو حـ/ التشغيل .(إذا كانت شركة صناعية)
- حـ/ الأرباح والخسائر .

(٢)حسابات تبين علاقة الشركة بالشركاء

- حـ/ جارى الشركاء .
- حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

وقد سبق دراسة الحسابات التى توضح علاقة الشركة بـــالغير (حـــ/ المتـــاجرة أو التشغيل وحـــ/ الأرباح والخسائر) .

أما الحسابات التى توضح علاقة الشركة بالشركاء فهى موضوع الدراسة فـــى هـــذا الباب حيث تتناول بالتفصيل أهم البنود التى تؤثر فى هذه الحسابات وذلك من خلال الفصـــول التالية :

الفصل الأول : العمليات التى تؤثر فى حساب جارى الشركاء .

أولاً : قرض الشريك وفائدته .

ثانياً : مسحوبات الشريك وفائدة المسحوبات .

ثالثاً : فائدة رأس المال .

رابعاً : مرتبات الشركاء ومكافأتهم .

خامساً : توزيع الأرباح والخسائر .

الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للتأمين على حياة الشركاء .

الفصل الثالث : حساب توزيع الأرباح والخسائر .

الفصل الأول

العمليات التي تؤثر في حساب جاري الشركاء

أولاً : قرض الشريك و فائدته

(١) قرض الشريك :

تحتاج الشركة أثناء حياتها لمزيد من الأموال لمواجهة التوسعات المخططة الناتجة عن تزايد أنشطتها وتعددها ، ويمكن القول أنه إذا كانت حاجة المشروع للأموال لها صفة الدوام فإن زيادة رأس المال أو إحتجاز المزيد من الأرباح فى صورة إحتياطيات تعتبر الوسيلة المفضلة للحصول على هذه الأموال أما إذا كانت حاجة المشروع للأموال ذات طابع مؤقت أو يمكن مقابلة التزامات هذه الأموال وسدادها من عائد التوسعات المخططة فإن وسيلة الحصول على هذه الأموال تتمثل فى الإقتراضى من الغير أو من الشركاء ، وفى هذه الحالة الأخيرة تكيف علاقة الشريك بالشركة كعلاقة مقرض بمقترض ، وليست علاقة شريك ساهم بحصة فى رأس مال الشركة ، ومن ثم يتعين فتح حساب خاص يطلق عليه " حساب قرض الشريك " .

فعندما يقرض أحد الشركاء الشركة يكون القيد كما يلى :

*** من حـ/ الخزينة أو البنك .

*** إلى حـ/ قرض (الشريك فلان)

وفى تاريخ إستحقاق القرض يتعين على الشركة سداد مالم يتم الإتفاق على تجديده ويقيد هذا السداد بالقيد التالى :

*** من حـ/ قرض الشريك (فلان)

*** إلى حـ/ الخزينة (أو البنك)

(٢) فائدة قرض الشريك :

فى حالة إقتراض الشريك من أحد الشركاء فإن علاقة الشريك بالشركة هى علاقة مقرض بمقترض ، ومن ثم تعالج على هذا القرض كعبء تحميلى على " حـ/ الأرباح والخسائر " طبقاً لمبدأ الإستحقاق وذلك بغض النظر عن نتيجة السنة من ربح أو خسارة .

مثال :

بإفتراض أن الشريك (أ) أقرض شركة (أ) ، (ب) ، (ج) فى ١٩٩٩/١/١ مبلغ ٤٠٠٠ جنية بفائدة سنوية ٦% سنوياً على أن يسددعلى أن يسدد القرض فى أول يونيو

سنة ٢٠٠٠ وأن السنة المالية للشركة تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام وأن الشـركة قـامت بسداد القرض فى موعد الإستحقاق .

فالمطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الإتفاق السابق .

" الحل "

٤٠٠٠		من حـــ/ البنك	٢٠٠٠/١/١
	٤٠٠٠	إلى حـــ/ قرض (الشريك أ)	
		إثبات حصول الشركة على قرض الشريك	
١٢٠		من حـــ/ فائدة القرض	٢٠٠٠/١٢/٣١
	١٢٠	إلى حـــ/ جارى الشريك (أ)	
		إثبات إستحقاق الفائدة عن المدة من ٧/١ حتى ٢٠٠٠/١٢/٣١	
١٢٠		من حـــ/ الأرباح والخسائر	٢٠٠٠/١٢/٣١
	١٢٠	إلى حـــ/ فائدة القرض	
		إقفال فائدة القرض فى حـــ / أ ، خ	
١٢٠		من حـــ/ فائدة القرض	٢٠٠٠/٧/١
		إلى حـــ/ جارى الشريك (أ)	
		إثبات إستحقاق الفائدة عن المدة من ٨٢/١/١ حتى ٢٠٠٠/٧/١	
٤٠٠٠		من حـــ/ قرض الشريك (أ)	٢٠٠٠/٧/١
	٤٠٠٠	إلى حـــ/ البنك	
		إثبات سداد القرض فى ميعاد الإستحقاق	
١٢٠		من حـــ/ الأرباح والخسائر	٢٠٠٠/١٢/٣١
	١٢٠	إلى حـــ/ فائدة القرض	
		إقفال فائدة القرض فى حـــ/ أ ، خ فى نهاية العام	

ثانياً: مسحوبات الشريك وفائدة المسحوبات

قد يقوم الشريك بسحب مسحوبات من الشركة فى صورة نقدية أو عينية وقد تتكرر المبالغ التى يسحبها خلال السنة المالية وفى هذه الحالة تقيد هذه المسحوبات فــى حسـابات خاصة قد تكون فى شكل حساب مستقل لكل شريك أو فى شكل حساب واحد يخصـص فيـه خانة لكل شريك على أن يؤجل قياسها إلى ختام السنة المالية .

المعالجة المحاسبية للمسحوبات :

(١) مسحوبات نقدية :

×× من حـــ/ المسحوبات (الشريك فلان) .

×× إلى حـــ/ الخزينة أو البنك .

(٢) مسحوبات بضائع :

(أ) بسعر التكلفة :

×× من حـــ/ المسحوبات (الشريك فلان)

×× إلى حـــ/ المشتريات

(ب) بسعر البيع :

×× من حـــ/ المسحوبات (الشريك فلان)

×× إلى حـــ/ المبيعات

وحيث أن مسحوبات الشريك حساب وسيط يتم من خلاله تجميع مسحوبات خـــلال العام ، لذلك يتم إقفاله فى نهاية العام فى الحساب الجارى بالقيد التالى :

×× من حـــ/ جارى الشريك (فلان)

×× إلى حـــ/ مسحوبات الشريك (فلان)

وقد يتفق الشركاء على إحتساب فائدة على المسحوبات بمعدل معين حيـث قـد لا تتناسب مسحوبات الشركاء خلال العام مع إنصبتهم فى أرباح الشركة التى يتم تحديدها فـى نهاية العام ، وذلك نظراً لإختلاف تواريخ هذه المسحوبات ، لذلك فإنه لتحقيق العدالـة بيـن الشركاء غالباً ما ينص فى عقد الشركة على حساب فائدة على مسحوباتهم كلها أو بعضـها

بالمعدل الذى يتفق عليه . وذلك بإستخراج متوسط تاريخ السحب بالنسبة لكل شــريك علــى حدة وحساب الفائدة عن المدة من هذا التاريخ المتوسط حتى نهاية الســـنة الماليــة أو قــد تستخدم طريقة النمر والقوائم المعروفة فى الرياضة المالية للوصول إلى هذه الفائدة .

والهدف من حساب فائدة المسحوبات هو تنظيم توزيع الأرباح بين الشركاء حتـــى تتحقق العدالة بينهم ، ومن ثم فهى تقفل فى حـــ/ توزيع أ ، ج .

المعالجة المحاسبية لفائدة المسحوبات :

يمكن بيان المعالجة المحاسبية من خلال المثال التالى :

مثال :

بفرض أن شركة تضامن مكونة مـــن (أ) ، (ب) وخـــلال الســـنة الماليـــة بلغـت مسحوبات الشريكين ٩٠٠ جنية ، ٥٠٠ جنية على التوالى فإذا علمت :

(أ) متوسط تواريخ السحب للشريكين هو ٤/١ ، ٧/١ على التوالى .

(ب) أن عقد الشركة ينص على حساب فائدة بمعدل ٦ % سنوياً .

الحل

أولاً : حساب الفائدة على المسحوبات :

فائدة مسحوبات (أ) = ٩٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{٩}{١٢}$ = ٤٠,٥٠٠ جنية .

فائدة مسحوبات (ب) = ٥٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{٦}{١٢}$ = ١٥,٠٠٠ جنية .

ثانياً : قيود اليومية

	جنية	مليم	جنية	مليم
حـــ/ جارى (أ)			٤٠	٥٠٠
حـــ/ جارى (ب)			١٥	٠٠٠
إلى حـــ/ فائدة المسحوبات إثبات الفائدة على المسحوبات	٥٥	٥٠٠		
من حـــ/ فائدة المسحوبات			٥٥	٥٠٠
إلى حـــ/ توزيـــع الأربـــاح والخســـائر إقفـــال حســـاب فـــائدة المسحوبات .				

ثالثاً : فائدة رأس المال :

لكى يحدد الشركاء ربحهم الصحيح والناتج من المخاطرة يتفقون على إحتساب نسبة مئوية على رأس مالهم بحيث يظهر الباقى من الربح بعد طرح فائدة رأس المال كعائد للمخاطرة كما أنة فى بعض الأحيان عندما يكون التفاوت كبيراً بين رأس مال الشركاء فى حين أن نسبة توزيع الربح متقاربة يكون من العدل حساب فائدة على رأس مالهم على أساس أن جزء من الربح يوزع بنسبة رؤوس الأموال أما الباقى وهو الناتج من عائد المخاطرة فيوزع بنسبة الأرباح والخسائر المتفق عليها أما إذا لم ينص العقد على نسبة توزيع الأرباح والخسائر فتوزع بنسبة رأس المال .

لذلك فإنه من الضرورى لإحتساب الفائدة على رأس المال يجب أن ينص صراحة فى عقد الشركة على إحتساب هذه الفائدة ومعدلها السنوى سواء بنسبة ثابتة منصوص عليها أو بالرجوع إلى سعر الفائدة السوقى ، كما يجب الإتفاق على رأس المال الذى تحتسب على أساسه الفائدة وهل هو المبلغ الثابت فى حساب رأس المال على أساس أن رأس المال مبلغاً لا يتغير نتيجة للمسحوبات ونصيب الشريك فى الأرباح أو على أساس تغير رأس المال بطرح المسحوبات وإضافة الأرباح ، وفى هذه الحالة الأخيرة هل هو رصيد أول المدة أو آخر المدة أو المتوسط .

ويترتب على عدم النص فى عقد الشركة على حساب فائدة على رأس المال غبن على الشريك الذى تزيد نسبة حصته فى رأس المال عن نسبتة فى توزيع الأرباح .

حيث يترتب على حساب فائدة على رأس المال تحقيق العدالة فى توزيع الأرباح عند إختلاف نسبة الحصص فى رأس المال عن نسبة توزيع الأرباح والخسائر .

ومن البديهى أنه لا يترتب على حساب فائدة على رأس المال خلق أو إنقاص الربح القابل للتوزيع حيث أن الغرض هو إعادة توزيع أرباح الشركة بشكل يحقق العدالة بين الشركاء .

للأسباب السالفة نجد أن الشركاء كثيراً ما يتفقون على إحتساب فائدة على رأس المال بسعر يحدد فى العقد .

ويمكن تحديد أثر عدم إحتساب فائدة على رأس المال فى الحالات المختلفة كما يلى :

١-فى حالة تفاوت أنصبة الشركاء فى رأس المال وإختلاف أنصبتهم فى الأربـــاح فإن الغبن يقع على الشريك الذى يحصل على أقل نسبة من الأرباح .

٢-إذا تساوت أنصبة الشركاء فى الأرباح وإختلفت أنصبتهم فى رأس المال كـــان فى ذلك ظلم للشريك صاحب أكبر حصة فى رأس المال .

٣-إذا إختلفت كل من أنصبة الشركاء فى رأس المال وأنصبتهم فى الأرباح تتوقف النتيجة على حصة كل منهم فى رأس المال ونصيبهم فى الأرباح .

مثالـــــــ :

تكونت شركة تضامن بين (أ ، ب ، جـ) برأس مال قدره ٦٠٠٠ جنية مقسم بيـن الشركاء بالتساوى فإذا علمت أن :

١-نسبـــة توزيع الأرباح والخسائر بينهم هـــى ١ : ٣ : ٤ فـــى الأربـــاح علـــى التوالى .

٢-بلغت أرباح الشركة فى سنة معينة ١٢٠٠ جنية .

فالمطلوبـــــ :

إعداد كشف يبين نصيب كل من الشركاء فى الأرباح ثم إعداد كشف آخـــر لبيـــان توزيع الأرباح بفرض أن الشركاء قد إتفقوا على إحتساب فائدة على رأس المال بمعـــدل ٤% سنوياً .

الحلـــــ

الكشف الأول (حالة عدم حساب فائدة على رأس المال)

بيان	أ	ب	ج	الإجمالى
فائدة رأس المال	جنية	جنية	جنية	جنية
نصيب كل شريك فى الربح ١ : ٣ : ٤	١٥٠	٤٥٠	٦٠٠	١٢٠٠
المجموع	١٥٠	٤٥٠	٦٠٠	١٢٠٠

ويلاحظ أنه نظراً لتساوى حصص الشركاء فى رأس المال وعدم إحتساب فائدة على رأس المال وقع الغبن على الشريك (أ) لأن نصيبه فى الربح أقل نصيب حسب النسبة المتفق عليها .

الكشف الثانى (حالة حساب فائدة على رأس المال)

بيان	أ	ب	جـ	الإجمالى
	جنية	جنية	جنية	جنية
فائدة رأس المال ٤%	٨٠	٨٠	٨٠	٢٤٠
(الباقى) نصيب كل شريك فى الربح ١ : ٣ : ٤	١٢٠	٣٦٠	٤٨٠	٩٦٠
المجموع	٢٠٠	٤٤٠	٥٦٠	١٢٠٠

ويلاحظ أن كل شريك قد حصل على ٨٠ جنية بصفة فائدة نظراً لتساوى حصص الشركاء فى رأس المال .

وقد ترتب على إحتساب الفائدة أن الأرباح وزعت فعلاً بنسبة ٢٠٠ : ٤٤٠ : ٥٦٠ بنسبة ٥ : ١١ : ١٤ بدلاً من ١ : ٣ : ٤ وهى نسبة توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها .

بالإضافة إلى ما سبق عرضه بخصوص الفائدة على رأس المال فإنه من الضرورى أن يتفق الشركاء على ما إذا كانت الفائدة " تحميلية " أو تخصيصية " حيث تظهر أهمية النص فى السنة التى تتحقق فيها خسارة أو ربح أقل من حصيلة الفائدة على رأس المال بالمعدل المتفق عليه ، وفيما يلى تحليل المعالجة المحاسبية فى الحالتين :

(١) فائدة رأس المال تحميلية :

فى هذه الحالة يتعين حساب الفائدة على رأس المال فى جميع الأحوال وبناء عليه فإن حسابها قد يؤدى إلى زيادة خسائر الشركة أو تحويل نتيجتها من ربح إلى خسارة وذلك بحسب ما إذا كانت الشركة قد حققت خسائر أو أرباحاً تقل عن قيمة الفائدة على رأس المال بالمعدل المتفق عليه فى العقد .

مثال :

وإيضاحاً لذلك نفرض أن الشريك (أ) ، (ب) ، (ج) رأسمالها ٦٠,٠٠٠ جنية مقسم بالتساوى بين الشركاء وأن الشركة حققت أرباح فى إحدى السنوات قدرها ٢٤٠٠ جنية وينص عقد الشركة على إحتساب فائدة على رأس المال بمعدل ٥% سنوياً علماً بأن نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء هى ٢ : ٢ : ١ .

فإن حساب توزيع الأرباح والخسائر وحساب جارى الشركاء يظهر كما يلى :

حـ / توزيع الأرباح والخسائر

من حـ/ الأرباح والخسائر	٢٤٠٠	إلى حـ/فائدة رأس المال		
		(أ)	١٠٠٠	
		(ب)	١٠٠٠	
رصيد مرحل	٦٠٠	(ج)	١٠٠٠	
				٣٠٠٠
	٣٠٠٠			٣٠٠٠
من حـ/ جارى (أ)	٢٤٠	رصيد منقول		٦٠٠
من حـ/ جارى (ب)	٢٤٠			
من حـ/ جارى (ج)	١٢٠			
	٦٠٠			٦٠٠

حـ/ جاري الشركاء

بيان	هـ	ب	أ	بيان	هـ	ب	أ
من حـ/ فائدة رأس المال	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	إلى حـ/ توزيع أ ، خ	١٢٠	٢٤٠	٢٤٠

(٢) فائدة رأس المال تخصيصة :

إذا نص عقد الشركة على أن الفائدة على رأس المال تخصيصة فمعنى ذلك أن تخصص من الربح الذى تحققه الشركة ، وبمعنى آخر يشترط لحسابها بالكامل تحقق ربح وبقدر يعادل على الأقل مقدارها بالمعدل المتفق عليه ، فيتوقف حسابها فى السنة التى تحقق الشركة منها خسارة ، وتخفض إلى معدل أقل من قيمة الفائدة بالمعدل المنصوص عليه فى العقد .

والرجوع إلى المثال السابق نجد أن قيمة الفائدة طبقاً للمعدل الذى نص عليه بالعقد تعادل ٣٠٠٠ جنية أى أكبر من ربح الشركة وقدرة ٢٤٠٠ جنية ، فلكون الفائدة تخصيصية تخفض إلى ٢٤٠٠ جنية وتوزع هذه الفائدة بين الشركاء بنسبة الحصص فى رأس المال أى بالتساوى ، وطبقاً لذلك فإن حساب التوزيع وحساب جارى الشركاء يكون كما يلى :

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

		إلى حـ/ فائدة رأس المال	٢٤٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر (صافى الربح)
	٨٠٠	(أ)		
	٨٠٠	(ب)		
	٨٠٠	(ج)		
٢٤٠٠				
٢٤٠٠			٢٤٠٠	

حـ/ جارى الشركاء

أ	ب	ج	بيان	أ	ب	ج	بيان
				٨٠٠	٨٠٠	٨٠٠	من حـ/ فائدة رأس المال

وفى مجال المفاضلة بين الطريقتين السابقتين فى تحقيق العدالة بين الشركاء نقول أن إعتبارها تحميلية أقرب إلى تحقيق العدالة عند توزيع الأرباح والخسائر ، إلا أنه يجب التنبية أن كونها تحميلية أو تخصيصية أمور تتعلق أولاً وأخيراً بإتفاق الشركاء وما تضمنه عقد الشركة .

رابعاً : مرتبات الشركاء ومكافآتهم

قد ينص عقد الشركة على أن يتقاضى لشركاء - أو أحدهم - مبلغاً ثابت كمرتب نظير قيامهم بالأعمال الإدارة ، ولكى يحصل الشريك الذى يقع عليه عبء العمل على نصيب من الربح يتفق الشركاء على أن يتقاضى مكافأة وقد ينص الإتفاق على إحدى الطريقتين الآتيتين :

(١) قد يكون مبلغاً ثابتاً سنوياً كمرتب (أو شهرياً) .

(٢) نسبة مئوية من صافى الربح المقابل للتوزيع أو نسبة مئوية من صافى الربح بعد إحتساب المكافأة .

وفيما يلى شرح للطريقتين السابق بيانهما :

(١) مبلغ ثابت كمرتب سنوى (أو شهرى) :

فمثلاً قد ينص عقد الشركة على أن يتقاضى الشريك مبلغ ١٢٠٠ ج سنوياً كمرتب .

وحيث أن المكافأة أو المرتب ما هى إلا وسيلة داخلية بين الشركاء لتنظيم توزيع الأرباح فيما بينهم ، ومن ثم تعالج محاسبياً كبند من بنود " حساب توزيع الأرباح والخسائر " فالمكافأة توزيع للأرباح وليست بمصروف تحميلى كما يعتقد البعض .

ولبيان ذلك يتبع إحدى الطريقتين :

أ- إذا تقاضى الشريك مكافأة نقداً فإن القيد المزدوج يكون مماثلاً لقيد دفع المسحوبات أى يجعل حساب مرتب الشريك مديناً وحساب البنك دائناً ويقفل حساب مرتب الشريك فى حساب التوزيع فى نهاية المدة بمبلغ المرتب السنوى للشريك .

ب- إذا قام الشريك بسحب مبالغ من مرتبه فى مدد غير منتظمة فإن مجموع المرتب السنوى المستحق للشريك يجعل مديناً لحساب التوزيع ودائناً لحساب مرتب الشريك ، وعندما يقوم الشريك بسحب مرتبه كله أو جزء منه يجعل

حساب مرتب الشريك مديناً وحساب البنك دائناً ، وأى رصيد فى حساب مرتب الشريك يتبقى فى نهاية العام يحول أما لحسابه الجارى أو لحساب مسحوباته .

قد تكون المكافأة نسبة مئوية من صافى الربح القابل للتوزيع :

قد يتفق الشركاء على نسبة منوية يتقاضاها الشريك من الربح كمكافأة له عن إدارة الشركة ، ويجب أن ينص الإتفاق صراحة على كيفية تحديد الربح ، كما يجب أن ينص على كيفية حساب المكافأة وهل هى نسبة منوية من صافى الربح قبل إحتساب المكافأة او بعد إحتساب المكافأة إذ أن الأمر يختلف فى كل الحالتين :

أ- مكافأة ١٠% من صافى الربح :

ومعنى ذلك أن النسبة تحسب على صافى الربح ، فإذا فرض أن صافى الربح ٣٣٠٠ جنية فإن المكافأة المستحقة للشريك هى ٣٣٠ جنية .

ب- مكافأة ١٠ من صافى الربح بعد إحتساب المكافأة :

أى أن النسبة تحتسب على صافى الربح المتوصل إليه بعد جعل حساب توزيع الأرباح والخسائر مديناً بالمكافأة نفسها فطبقاً للمثال السابق تحسب المكافأة فى هذه الحالة كالآتى :

صافى الربح ٣٣٠٠ جنية وهو الربح قبل إحتساب المكافأة نفسها تفرض أن مكافأة الشريك = س

إذن س = ١٠ % (٣٣٠٠ ـ س)

إذن س = ٣٣٠ ـ ١٠% س

إذن ١.١ س = ٣٣٠ إذن س = ٣٣٠ × ١٠٠ = ٣٠٠ ج

ويجب أن ينص فى عقد الشركة على ما إذا كانت مكافأة الشريك المدير تحميلية أو تخصيصية وذلك إذا كانت فى شكل مبلغ قطعى ، وفى كلتا الحالتين تعالج الكافأة كما سبق أنْ أوضحنا بالنسبة لفائدة رأس المال .

مثالـــ :

شركة تضامن مكونة من (أ) ، (ب) ، (ج) ويتقاض الشريك (أ) باعتبـــاره مديـــرا للشركة مكافأة سنوية قدرها ١٢٠٠ جنية وله الحق فى سحبها كلها أو بعضها خلال السنة ، وبفرض أنه سحب منها ٩٠٠ جنية خلال سنة معينة .

فالمطلوبــــ :

إجراء قيود اليومية

		عن سداد المكافأة أو جزء منها خلال العام
٩٠٠		من حـــ/ مكافأة الشريك (أ)
	٩٠٠	إلى حـــ/ البنك
		سداد جزء من مكافأة الإدارة للشريك (أ)
		فى نهاية العام :
٢٠٠		من حـــ/ مكافأة الشريك (أ)
	٢٠٠	إلى حـــ/ جارى الشريك (أ)
		المبلغ المستحق من المكافأة
		فى نهاية العام:
١٢٠٠		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	١٢٠٠	إلى حـــ/ مكافأة الشريك (أ)
		إقفال حساب المكافأة فى حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر .

خامساً : توزيع الأرباح والخسائر

والمقصود بالإرباح هنا أرباح الشركة كلها أو بعد حساب فائدة رأس المـــال وفـــائدة المسحوبات ومكافأة الشريك المدير تبعاً لكيفية توزيع الأرباح بين الشركاء كما هو منصـوص علية فى عقد الشركة ، وأى طريقة من طرق توزيع الأرباح تعتبر مقبولة ما دام الشركاء قـد إتفقوا عليها ونص عليهما فى عقد الشركة .

أما إذا لم ينص عقد الشركة عن كيفية توزيع الأرباح والخسائر فيجب هنـــا تطبيــق الأحكام العامة التى وردت فى القانون المدنى والتى تقض على أن تقسم الأربـــاح والخســـائر بنسبة رؤوس الأموال ، والشريك الذى يقدم عمله كحصة فإن نصيبة فى الربح يكون كنصيب أقل حصة فى رأس المال ويجوز الإتفاق على إعفاء الشريك الذى يقـــدم عملـــه فقـــط مـــن المساهمة فى الخسائر بشرط الا يكون قد تقرر له إجراء على عمله .

ويكون القيد المحاسبى فى حالة وجود أرباح كالآتى :

××× من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر

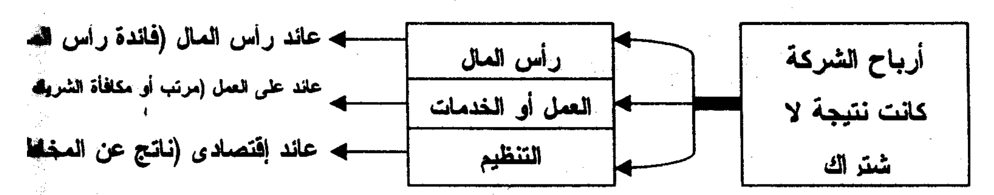
××× إلى حـــ/ جارى الشريك (أ)

××× إلى حـــ/ جارى الشريك (ب)

(إقفال حساب التوزيع)

أما إذا حققت الشركة خسارة فى سنة معينة فإن قيد توزيع هـــذه الخســـارة علـــى الشركاء يكون عكس القيد السابق .

نخلص مما تقدم أن أرباح الشركة كانت نتيجة لما يلى :



ويترتب على حساب فائدة على راس المال وحساب مرتب أو (مكافأة للشريك الـذى تحمل عبء العمل والإدارة تقسيم ربح الشركة إلى أقسام :

الأول : يمثل فائدة رأس المال وهى تعتبر إقتصادياً عائد علــى رأس المــال ويــوزع بيــن الشركاء على أساس ما دفعوه من الحصص فى رأس المال .

الثانـى : ويمثل مرتب أو مكافأة الشريك وهى تعتبر إقتصادياً عائد العمل با نســبة للشــريك الذى ساهم أو تحمل عبء إدارة الشريك ، وبذلك تتحقق العدالة بالتفرقة بين الشريك الذى يعمل وغيره الذى لا يعمل .

الثالث : ويمثل الباقى ويعتبر إقتصادياً عائد المخاطرة برأس المال فى نشاط إقتصادى معيــن ويقسم بين الشركاء بالنسبة المتفق عليهما فى العقد وفى حالة عدم النــص تــوزع بنسبة رأس المال .

من هذا التحليل يتبين أن الهدف من حساب فائدة رأس المــال وحســاب مرتــب أو مكافأة للشركاء هو مراعاة العدالة فى توزيع ربح الشركة بيــن الشــركاء إذا كــانت نســبة الحصص فى رأس المال تختلف عن نسبة توزيع الأرباح والخسائر .

الفصل الثاني

المعالجة المحاسبية للتأمين على حياة الشركاء

نظراً للعلاقة الشخصية التى تتميز بها شركات الأشخاص ولأن إنفصال أو وفاة أحد الشركاء قد يؤدى إلى حل الشركة إلا إذا نص فى العقد على خلاف ذلك ، فإن الشركاء يجب أن يؤمنوا ضد إخطار وفاة أحدهم حتى لا تؤدى تسوية حقوق الشريك المتوفى إلى إنهيار المركز المالى للشركة .

ويلجأ الشركاء عادة التأمين على حياتهم ببوليصة مشتركة لدى إحدى شركات التأمين حتى إذا توفى أحد الشركاء أمكنهم أن يحصلوا على أموال حاضرة يسددوا بها ما هو مستحق للشريك المتوفى . ويقوم الشركاء أثناء حياة الشركة بدفع أقساط إلى شركة التأمين حسب الإتفاق بينهم وبين الشركة وحسب مقدار المبلغ المؤمن عليه .

وتستفيد الشركة كشخصية معنوية مستقلة بهذا الإجراء لأن وفاة أحد الشركاء قد توقعها فى أعسار مال مالم يكن لديها النقدية الكافية لدفع حقوقه إلى الورثة وأن الشركة تقوم بدفع أقساط التأمين ولا يدفعها الشركاء .

وبوليصة التأمين المشترك عبارة عن عقد بين شركة أشخاص (تضامن أو توصية بسيطة) وشركة التأمين ، يلتزم بمقتضاه الطرف الأول أن يدفع قسطا معيناً فى تواريخ معينة مقابل أن يلتزم الطرف الثانى بدفع قيمة البوليصة بالكامل فى حالة وفاة أحد الشركاء .

المعالجة المحاسبية للأقساط المدفوعة :-

هناك أكثر من طريقة محاسبية لإثبات دفع هذه الأقساط ، وفى هذه الصدد يمكن التمييز بين الطرق التالية :

١-إعتبار قسط التأمين مصروفاً إيرادياً .

٢-إعتبار قسط التأمين مصروفاً رأسماليا بالكامل .

٣-إعتبار قسط التأمين مصروفاً رأسماليا بالقدر الذى تذيد به القيمة الحالية للبوليصة .

وفيما يلى شرح للطرق السابق بيانها ...

أولاً : إعتباراً قسط التأمين مصروفاً إيرادياً :

ويحصل حساب توزيع الأرباح والخسائر بقيمة القسط ، وعلى ذلك لا تظهر البوليصة ضمن أصول الشركة ، والرأى بهذه الخصوص هو تحميله على حساب توزيع الأرباح والخسائر لكون عملية التأمين لصالح الشركاء ، ومن ثم فلا يحمل القسط على حساب الأرباح والخسائر لأنة لا يعتبر فنياً عنصراً من عناصر تحديد ربح الشركة .

ثانياً : إعتباراً قسط التأمين مصروفاً رأسماليا بالكامل :

قد تعتبر الشركة قسط التأمين بمثابة مصروف رأسمالى فيفتح فى الدفاتر حساب لبوليصة التأمين يجعل مديناً بقيمة الأقساط المدفوعة وحساب البنك أو الصندوق دائناً ويظهر حساب البوليصة – الذى يمثل مجموع أقساط التأمين حتى تاريخ الميزانية – ضمن أصول الشركة .

ثالثاً : إعتبار قسط التأمين مصروفاً رأسمالياً بالقدر الذى يزيد القيمة الحالية للبوليصة :

لا تختلف هذه الطريقة عن الطريقة السابقة إلا فى حساب البوليصة فى الدفاتر يجب تسويتة فى نهاية كل سنة بحيث تظهر البوليصة بقيمتها الحالية بدلاً من ظهورها بالتكلفة أى مجموع الأقساط التى دفعت . والسبب فى هذا راجع إلى أن بوليصة التأمين نوع من الإستثمارات (أى الأصل متداول) وتقوم الأصول المتداولة عادة عند إعداد الميزانية بالتكلفة أو السوق أيهما أقل . وسعر السوق للبوليصة عبارة عن قيمتها الحالية أى المبلغ الذى تدفعه شركة التأمين عند تصفية البوليصة قبل ميعاد إستحقاقها وغالباً تكون القيمة الحالية للبوليصة أقل من تكلفتها .

ولم كان القسط يتكون من شقين ، شق رأسمالى أى الزيادة فى القيمة الحالية للبوليصة والباقى شق إيرادى فإنه قد يفضل جعل حساب قسط التأمين مديناً عند سداد القسط على أن يقفل هذا الحساب فى نهاية العام بجعل حساب بوليصة التأمين مديناً بمقدار الشق الرأسمالى وحساب توزيع الأرباح والخسائر مديناً بباقى القسط أى الشق الإيرادى .

معالجة بوليصة التأمين عند تعديل عقد الشركة :

قد يحدث أن تتغير نسبة توزيع الأرباح والخسائر كما قد يحدث أن ينضم او ينفصل شريك إلى ومن الشركة ، فإذا كانت الشركة قد سبق أن أمنت على حياة شركائها فإن الأمر يحتاج إلى تسوية خاصة ، بالإضافة إلى ذلك أنه إذا كان إنفصال الشريك بسبب الوفاة فإن الأمر يحتاج إلى معالجة خاصة ، ونؤجل المعالجة المحاسبية لهذه المشاكل عند التعرض لموضوع تعديل عقد الشركة .

مثال :

(أ ، ب ، جـ) شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ١ وقد إتفق الشركاء فى بداية عام ١٩٨٥ على التأمين على حياتهم ببوليصة مشتركة لدى إحدى شركات التأمين بمبلغ ٢٠,٠٠٠ جنية نظير قسط سنوى قدره ١٠٠٠ جنية .

فالمطلوب :

إجراء قيود اليومية بإفتراض إستخدام كل من الطرق الثلاث السابق عرضها وبفرض أن القيمة الحالية للبوليصة كانت كما يلى :

فى ١٩٨٥/١٢/٣١	صفر	جنية
فى ١٩٨٦/١٢/٣١	٦٠٠	جنية
فى ١٩٨٧/١٢/٣١	١٣٠٠	جنية

الحل

الطريقة الأولى :

وهى إعتبار القسط مصروفاً إيرادياً وتكون قيود اليومية كما يلى

		في السنة الأولى	
١٠٠٠		من حـ/ قسط التأمين على حياة	١٩٨٥/١/١
	١٠٠٠	إلى حـ/ البنك (سداد القسط الأول)	
١٠٠٠		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	١٩٨٥/١٢/٣١
	١٠٠٠	إلى حـ/ قسط التأمين على الحياة	
		إقفال حساب القسط فى حـ/ التوزيع	
		في السنة الثانية	
١٠٠٠		من حـ/ قسط التأمين على الحياة	١٩٨٦/١/١
	١٠٠٠	إلى حـ/ البنك (سداد القسط الثانى)	
١٠٠٠		من حـ/ توزيع الرباح والخسائر	١٩٨٦/١٢/٣١
	١٠٠٠	إلى حـ/ قسط التأمين على الحياة	
		إقفال حساب القسط فى حـ/ التوزيع	
		في السنة الثالثة	
١٠٠٠		من حـ/ التأمين على الحياة	١٩٨٧/١/١
	١٠٠٠	إلى حـ/ البنك (سداد القسط الثالث)	
١٠٠٠		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	١٩٨٧/١٢/٣١
		إلى حـ/ قسط التأمين على الحياة	
		إقفال حساب القسط فى حـ/ التوزيع .	

حـ/ قسط التأمين على حياة

١٠٠٠	إلى حـ/ البنك	٨٥/١/١	١٠٠٠	من حـ/ توزيع أ . خ	٨٥/١٢/٣١
١٠٠٠			١٠٠٠		
١٠٠٠	إلى حـ/ البنك	٨٦/١/١	١٠٠٠	من حـ/ توزيع أ.خ	٨٦/١٢/٣١
١٠٠٠			١٠٠٠		
١٠٠٠	إلى حـ/ البنك	٨٧/١/١	١٠٠٠	من حـ/ توزيع أ.خ	٨٧/١٢/٣١
١٠٠٠			١٠٠٠		

الطريقة الثانية :

إعتبار القسط مصروفاً رأسمالها وتكون قيود اليومية وحساب بوليصة التأمين على الحياة كما يلى :

١٠٠٠		من حـــ/ بوليصة التأمين على الحياة	٨٥/١/١
	١٠٠٠	إلى حـــ/ البنك (سداد القسط الأول)	
١٠٠٠		من حـــ/ بوليصة التأمين على الحياة	٨٦/١/١
	١٠٠٠	إلى حـــ/ البنك (سداد القسط الثانى)	
١٠٠٠		من حـــ/ بوليصة التأمين على الحياة	٨٧/١/١
	١٠٠٠	إلى حـــ/ البنك (سداد القسط الثالث)	

حـ/ بوليصة التأمين على الحياة

١٠٠٠	إلى حـــ/ البنك	٨٥/١/١	١٠٠٠	رصيد مرحل (ميزانية عومية)	٨٥/١٢/٣١
١٠٠٠			١٠٠٠		
١٠٠٠	رصيد منقول	٨٦/١/١	٢٠٠٠	رصيد مرحل	٨٦/١٢/٣١
١٠٠٠	إلى حـــ/ البنك	٨٦/١/١		(ميزانية عمومية)	
٢٠٠٠			٢٠٠٠		
٢٠٠٠	رصيد منقول	٨٧/١/١	٣٠٠٠	رصيد مرحل	٨٧/١٢/٣١
١٠٠٠	إلى حـــ/ البنك			(ميزانية عمومية)	
٣٠٠٠			٣٠٠٠		

الطريقة الثالثة :

اعتبار القسط مصروفاً رأسماليا بالقدر الذى يزيد القيمة الحالية للبوليصة : وتكون قيود اليومية وحـ/ قسط التأمين على الحياة والبوليصة كما يلى :

		في السنة الأولى	
١٠٠٠		من حـ/ قسط التأمين على حياة	١٩٨٥/١/١
	١٠٠٠	إلى حـ/ البنك (سداد القسط الأول)	
١٠٠٠		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	١٩٨٥/١٢/٣١
	١٠٠٠	إلى حـ/ قسط التأمين على الحياة	
		(إقفال حساب القسط)	
		في السنة الثانية	
١٠٠٠		من حـ/ قسط التأمين على الحياة	١٩٨٦/١/١
	١٠٠٠	إلى حـ/ البنك (سداد القسط الثانى)	
٦٠٠		حـ/ بوليصة التأمين على الحياة	١٩٨٦/١٢/٣١
٤٠٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	
	١٠٠٠	إلى حـ/ قسط التأمين على الحياة	

		إثبات القيمة الحالية لبوليصة التأمين مع تحميل رصيد القسط على حـ/ التوزيع	
		في السنة الثالثة	
١٠٠٠		من حـ/ قسط التأمين على الحياة	٨٧/١/١
	١٠٠٠	إلى حـ/ البنك (سداد القسط الثالث)	
٧٠٠		حـ/ بوليصة التأمين على الحياة	٨٧/١٢/٣١
٣٠٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	
	١٠٠٠	إلى حـ/ قسط التأمين على الحياة	
		(تعديل رصيد بوليصة إلى قيمتها الحالية مع تحميل رصيد القسط على حساب التوزيع)	

حـ/ قسط التأمين على الحياة

١٠٠٠	إلى حـ/ البنك : ٨٥/١/١	١٠٠٠	من حـ/ توزيع أ ، خ	٨٥/١٢/٣١
١٠٠٠		١٠٠٠		
١٠٠٠	إلى حـ/ البنك ٨٦/١/١	٦٠٠	من حـ/ بوليصة التأمين	٨٦/١٢/٣١
		٤٠٠	من حـ/ توزيع أ،خ	
١٠٠٠		١٠٠٠		
١٠٠٠	إلى حـ/ البنك ٨٧/١/١	٧٠٠	من حـ/ بوليصة التأمين	٨٧/١٢/٣١
		٣٠٠	من حـ/ توزيع أ،خ	
١٠٠٠		١٠٠٠		

حـ/ بوليصة التأمين على الحياة

٦٠٠	إلى حـ/ قسط التأمين على الحياة	٨٦/١٢/٣١	٦٠٠	رصيد مرحل ميزانية عمومية	٨٦/١٢/٣١
٦٠٠			٦٠٠		
٦٠٠	رصيد منقول	٨٧/١/١	١٣٠٠	رصيد مرحل	٨٧/١٢/٣١
٧٠٠	إلى حـ/ قسط التأمين على الحياة				
١٣٠٠			١٣٠٠		

الفصل الثالث

حساب توزيع الأرباح و الخسائر

الغرض من هذا الحساب من هذا الحساب هو إيضاح كيفية التصرف فـى الأربـاح (أو - الخسائر) القابلة للتوزيع .

وقد سبق أن أشرنا فى مواضع متعددة إلى أن جميع المسائل التـى يتفـق عليـها الشركاء والتى تعتبر تنظيماً لتوزيع الربح تظهر فى حساب توزيع الأرباح والخسائر ، مثـل الفائدة على رأس المال وعلى المسحوبات ومكافأة أو مرتب الشريك الـذى يتولـى الإدارة ، وما يتبقى بعد ذلك من ربح أو خسارة يوزع على الشركاء بالنسبة المتفق عليها .

ويجب أن يؤخذ فى الحسبان ما ينص عليه عقد الشركة بخلاف ما سبق فقد ينـص على حجز نسبة معينة من أرباح الشركة كاحتياطى عام لتدعيم المركز المالى للشركة .

وفى ضوء ما تقدم تتكون عناصر حساب توزيع الأرباح والخسائر كما يلى :

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

××		إلى حـ/ الإحتياطى العام	××		من حـ/ الأرباح والخسائر
		إلى حـ/ فائدة رأس المال			من حـ/ فائدة المسحوبات
	×	(أ)		×	(أ)
	×	(ب)		×	(ب)
	×	(ج)		×	(ج)
××			××		
××		إلى حـ/ مكافأة (أو مرتب) فلان......			
××		إلى حـ/ قسط التأمين على الحياة (أ)			
××		رصيد مرحل			
×××			×××		
××		إلى حـ/ جارى (أ)	××		رصيد منقول
××		إلى حـ/ جارى (ب)			
××		إلى حـ/ جارى (ج)			
×××			×××		

(١) بفرض أن الشركة تعالج القسط كمصروف إيرادى بالكامل ، أو من الممكن أن يظهر حساب قسط التأمين على الحياة فى حساب التوزيع فى حالة إستخدام الطريقة الثالثة ، بمقدار الفرق بين القيمة الحالية للبوليصة والقسط (الشق الإيرادى فى القسط).

مثـــال عـــام:

شركة أ ، ب شركة تضامن ، وقد إستخرجت الأرصدة الأتية من دفاتر الشركة بعد تصوير حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ٨٨/١٢/٣١ .

أرصدة مدينة : (المبالغ بالجنيهات):

٦٦٠٠ أصول ثابتة – ٣٠٠ بوليصة التأمين على الحياة – ٤٠٠٠ بضاعة – ٥٠٠٠ مدينون – ١٦٨٠ بنك – ١٢٠٠ مسحوبات (منها ٨٠٠ تخص (أ) والباقى يخص (ب) ومتوسط تواريخ السحب بالنسبة لكل منهما ٦/٣٠ – ٤٠٠ مكافأة (أ) – ١٠٠٠ قسط التأمين على الحياة .

أرصدة دائنة : (المبالغ بالجنيهات)

٩٠٠٠ رأس المال (٥٠٠٠ حصة (أ) والباقى حصة (ب) – ٤٠٠ إحتياطى عام – ٢٥٠٠ مخصص إهلاك أصول ثابتة – ٢٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها – ٤٠٠٠ دائنون – ١٨٠ مصروفات مستحقة – ٣٠٠٠ حساب أ ، ج .

فإذا علمت أن عقد الشركة ينص على ما يلى :

(١) يحجز ١٠% من صافى ربح الشركة لتكوين إحتياطى عام .

(٢) تحسب فائدة على رأس المال بمعدل ١٠% .

(٣) تحسب فائدة على المسحوبات بمعدل ٥% سنوياً مع مراعاة تواريخ السحب .

(٤) يتقاضى الشريك (أ) مكافأة سنوية قدرها ٤٢٠ جنية تستحق بغض النظر عن نتيجة أعمال السنة من ربح أو خسارة وله الحق فى سحبها على دفعات شهرية .

(٥) توزيع الأرباح والخسائر بعد ذلك بالتساوى بين الشريكين .

فإذا علمت أن القيمة الحالية لبوليصة التأمين ٣٦٠ جنية

فالمطلوب :

أولاً : تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر والحسابين الجاريين .

ثانياً : إعداد الميزانية العمومية في ١٩٨٨/١٢/٣١ .

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

٣٠٠		إلى حـ/ أ. عام ١٠ %	٣٠٠٠	من حـ/ أ. خ (صافى الربح)
		إلى حـ/ فائدة رأس المال	٣٠	من حـ/ فائدة المسحوبات
	٥٠٠	(أ)		٢٠ (أ)
	٤٠٠	(ب)		١٠ (ب)
٩٠٠		إلى حـ/ مكافأة الشريك (أ)		
		إلى حـ/ قسط التأمين على الحياة		
١٣٧٠		رصيد مرحل		
٣٠٣٠			٣٠٣٠	
١٣٧٠		إلى حـ/ جارى الشركاء	١٣٧٠	رصيد منقول
	٦٨٥	(أ)		
	٦٨٥	(ب)		
١٧٣٠			١٧٣٠	

حـ/ جارى الشركاء

أ	ب	بيان	أ	ب	بيان
٨٠٠	٤٠٠	إلى حـ/ المسحوبات	٥٠٠	٤٠٠	من حـ/ فائدة راس المال
٢٠	١٠	إلى حـ/ فائدة المسحوبات	٢٠		من حـ/ مكافأة (أ)
٣٨٥	٦٧٥	رصيد مرحل ميزانية عمومية	٦٨٥	٦٨٥	من حـ/ توزيع أ ، خ
١٢٠٥	١٠٨٥		١٢٠٥	١٠٨٥	

الميزانية العمومية فى ١٩٨٨/١٢/٣١

٦٦٠٠		**أصول ثابتة**	٩٠٠٠	**رأس المال**	
				٥٠٠٠ (أ)	
		أصول متداولة		٤٠٠٠ (ب)	
	٤٠٠٠	**بضاعة**	٧٠٠	**إحتياطى عام**	
	٥٠٠٠	**مدينون**	٢٥٠٠	**مخصص إهلاك أصول ثابتة**	
	٣٦٠	**بوليصة التأمين على الحياة**			
	١٦٨٠	**بنك**	٢٠٠	**مخصص د . م فيها**	
١١٠٤٠			٤٠٠٠	**دائنون**	
			١٨٠	**مصروفات مستحقة**	
				حساب جاري الشركاء	
				٣٨٥ (أ)	
			١٠٦٠	٦٧٥ (ب)	
١٧٦٤٠			١٧٦٤٠		

الباب الثالث
المعالجة المحاسبية للتغيرات التى تطرأ على عقد الشركة وشكلها القانونى

مقدمة :

قد يقتضى أثناء حياة الشركة أن يعيد الشركاء النظر فى عقدها والتغيير فى نصوصه ، كتغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم أو زيادة رأس المال أو تخفيضه ، أو إنضمام شريك جديد للشركة أو إنفصال شريك (أو وفاته) والتغيير فى نصوص العقد لا يؤدى إلى حل الشركة ، بينما التغيير فى أشخاص الشركاء قد يؤدى إلى حلها غير أن إجماع الشركاء على الإستمرار يقف حائلاً دون ذلك وإنما يعمل على إستمرارها ، ويشترط عند تغيير عقد الشركة أو تعديل نصوصه أن يعلم الغير بذلك ، ومن ثم يجب أن ينشر هذا التغيير بنفس الأسس والقواعد المقررة ، بصدد تكوين الشركة ، وحيث أن جوانب التغيير يمكن أن يكون ذات طابع غير محاسبى كتغير مدير الشركة أو مقرها مثلاً لذلك سوف نتناول فى هذا الباب جوانب التغير ذات الطابع المحاسبى وما يتضمنه هذا التغير من مشاكل مثل موضوع شهرة المحل ، كما قد يتطلب الأمر فحص المركز المالى للشركة وإعادة تقدير الأصول والخصوم لذلك كان من الضرورى التعرض لموضوعى الشهرة وإعادة التقدير فى هذا الباب .

وطبقاً لما تقدم يتناول هذا الباب ما يلى :

- **الفصل الأول :** شهرة المحل .
- **الفصل الثانى :** إعادة تقدير عناصر المركز المالى .
- **الفصل الثالث :** التغيير فى حصص الشركاء .
- **الفصل الرابع :** التغيير فى أسس توزيع الأرباح والخسائر .
- **الفصل الخامس :** التغيير فى أشخاص الشركاء .

الفصـــــــل الأول

شهـــــــــرة المحـــــــل

ليس هناك من تعريف متفق عليه للشهرة ، وقد إختلف المحاسبون ورجال القضاء فى أحكامهم على تفسير الشهرة ، وعرفوها بتعارف يختلف كل منها عن الآخر فى مضمونه ومعناه إختلافاً كبيراً ، ومرجع ذلك إلى أن الشهرة فى الواقع " شيئ يسهل وصفه ويصعب تعريفه " .

ونبين فيما يلى التعريفات على سبيل المثال وليس الحصر وذلك لإظهار مدى إختلاف الآراء فى موضوع الشهرة وتفسيرها حيث يختلف كل تعريف عن الآخر فى مبناه ومعناه .

فقد عرفها البعض بأنها " الفائدة التى تعود على المنشأة من إتصالاتها المختلفة وسمعتها الطيبة " .

وعرفها البعض الآخر بأنها " ليست أكثر من إحتمال عودة العملاء القدامى ثانية إلى المنشأة " .

كما عرفها البعض بأنها " عبارة عن مقدرة المنشأة على تحقيق ربح يزيد على مجموع الفائدة على رأس المال المستخدم ومكافأة الإدارة ، إذا لم يقم صاحب المنشأة بإدارتها بنفسه " .

وقد ذهب البعض إلى إنكار وجود الشهرة إطلاقاً ، ولعل لها بعض الذر فى ذلك ، إذ أن إختلاف لى تعريفها وتحديد ماهيتها وكنهها والأسس التى تقوم عليها يدعو إلى الشك فى جودها وأنكارها .

وعموماً ، فإننا لسنا هنا فى مقام بحث موضوع الشهرة ومناقشة الآراء - المختلفة وإنما مجال ذلك بحث مستقل .

ونكتفى بالقول فى هذا الصدد بأنه بالرغم من تعدد تعاريف الشهرة إلا أن هذه التعاريف تقوم بصفة خاصة على المقومات التالية :

- أن الشهرة أصل ثابت معنوى (أى غير ملموس).
- تعبر الشهرة عن مقدرة المنشأة على تحقيق أرباح غير عادية .

- وجود المنشأة وإستمرارها فى العمل مع تمتع هذه المنشأة بميزات خاصة لا تتوافر فى غيرها بنفس الدرجة .

ومن البديهى أن وجود المنشأة أمر ضرورى لوجود الشهرة فعندما نتحدث عن الشهرة فإننا نتحدث عن شهرة منشأة معينة ، وأن هذه المنشأة مستمرة فى العمل فإذا توقفت عن العمل زالت شهرتها وإختلفت كأصل له قيمة .

ويلاحظ أن وجود المنشأة وإستمرارها فى العمل وتمتعها بميزات خاصة لا يكفى لوجود الشهرة ، إذ لابد لوجودها من توافر ركن آخر وهو تحقيق المنشأة لأرباح غير عادية ، إذ أن وجود الربح لا يستتبعه وجود الشهرة بل لابد من أن تحقق المنشأة ربحاً يزيد على متوسط الربح العادى الذى تحققه المنشآت المماثلة .

أوجه الخلاف بين الشهرة والأصول الثابتة المادية :

(١) تتعرض الأصول الثابتة لظاهرة الإهلاك ، بينما نجد أن شهرة المحل كأصل متميز من ناحية أن قيمة قد تزيد بمرور الزمن .

(٢) ترتبط شهرة المحل كأصل بمنشأة قائمة ومستمرة فى ممارسة نشاطها ومن ثم فلا يمكن بيعها بصورة منفصلة عن المنشأة .

(٣) تساهم الشهرة فى تحقيق أرباح فوق العادية بينما تساهم الأصول الثابتة الأخرى فى تحقيق الأرباح العادية أو الخسائر . ومعنى ذلك أن عدم وجود أرباح غير عادية يعنى عدم وجود شهرة أصلاً .

(٤) لايمكن شراء شهرة محل لمنشأة جديدة كما هو الحال بالنسبة للأصول الثابتة الأخرى ، حيث أن الشهرة تتكون على مر السنين نتيجة لما تبذله إدارة الشركة من مجهودات فى مجال تطوير وتحسين إنتاج الشركة .

تقويم الشهرة :

يستلزم تقدير شهرة المحل إتباع الخطوات الآتية :

١- تقدير الأرباح المنتظر تحقيقها .

٢- تقدير معدل العائد العادى .

٣- تقدير صافى الأصول .

وفيما يلى شرح للخطوات السابق بيانها :

أولاً : تقدير الأرباح المنتظر تحقيقها .

ليست عملية تقدير الأرباح المنتظرة بالأمر السهل حيث أن التنبؤ بالمستقبل لا يعدو أن يكون ضرباً من ضروب التكهن بظروف وملابسات مجهولة لنا ، وهذا يستلزم كثيراً من الجهد . وكى يكون تقديرنا للأرباح مبنياً على أساس سليم يجب علينا أن نقوم بما يلى :

(١) دراسة نتائج أعمال المنشأة فى السنوات السابقة على تاريخ تقويم الشهرة : وهذا يتطلب ما يلى :

أ- إختيار عدد كافى من السنوات كعينة ممثلة لاتجاه الأرباح وتقلباتها .

ب- تحليل نتيجة أعمال الشركة فى السنوات التى تفحص حساباتها ، وإجراء التسويات اللازمة للوصول إلى متوسط صحيح للأرباح التى حققتها الشركة فى الماضى ، وأهم هذه التسويات ما يلى :

* إستبعاد الأرباح والخسائر غير الدورية ، أى التى لا تكرر بصفة منتظمة والتى تنشأ نتيجة لظروف غير عادية مرت بها الشركة ، والحكمة فى هذا واضحة إذ أن إستبعادها هو إستبعاد لأثر العوامل غير العادية على الأرباح .
* إستبعاد الإيرادات غير الذاتية ، ونقصد بها تلك الإيرادات التى لم تنتج من ممارسة النشاط العادى للمنشأة مثل إيراد الأوراق المالية وذلك مع مراعاة إستبعاد الأصول المنتجة لهذه الإيرادات (الأوراق المالية فى مثالنا) من صافى الأصول .
* إستبعاد جميع المصروفات التى تكبدتها المنشأة نتيجة لظروف خارجة عن إرادتها - فى الفترة محل الدراسة .
* التأكد من مراعاة المبادئ المحاسبية مثل مبدء الإستحقاق والتفرقة بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية .
* التأكد من كفاية معدلات إهلاك الأصول الثابتة .

ج- دراسة الإتجاه العام لأرباح السنوات التي إتخذت لدراستها ، إذ أن هذا الإتجاه من أهم العوامل التي يجب مراعاتها عند تقدير عدد السنوات التي ينبني على أساسها تقدير شهرة المحل .

(٢) يجب أن يعقب دراسة وتحليل حسابات النتيجة في الماضي دراسة العوامل التي تؤثر في إستمرار أو عدم إستمرار أرباح الماضي في المستقبل ، وبمعنى آخر دراسة العوامل التي تنبني عليها شهرة المحل مثل الميزات الخاصة التي تتمتع بها المنشأة وإحتمال المنافسة ، ونفقات إعداد السلع والخدمات ، ورقم المبيعات في المستقبل ، ودراسة الظروف الإقتصادية والمالية والسياسية التي قد تؤثر على مقدار الأرباح التي قد تتحقق في المستقبل ، وعلى مدى التمتع بهذه الأرباح ... إلخ .

ثانيا : تقدير معدل العائد العادى

معدل العائد العادى هو عبارة عن معدل الأرباح المنتظر تحقيقها والحصول عليها من إستثمار الأموال في نشاط مماثل للنشاط الإقتصادى للمنشأة ، ويقصد بالأموال المستثمرة في جميع الموارد التي تستغلها في سبيل تحقيق أغراضها .

وعند تحديد معدل العائد العادى تؤخذ في الحسبان عدة عوامل ويقابلنا في ذلك صعوبات متعددة ، ومن تلك الصعوبات تحديد معدل الفائدة المناسب الذى يتخذ كأساس للوصول إلى معدل الفائدة العادى ، بالإضافة إلى ذلك درجة المخاطرة التي يتعرض لها رأس المال عند إستثمار في النشاط المعين فيزيد بزيادة هذه المخاطرة .

وبالإضافة نسبة مئوية إلى معدل الفائدة السائد في السوق - السابق تقديره - تعبر عن درجة المخاطرة يمكن التوصل إلى معدل العائد العادى .

أن تقدير معدل العائد العادى ليس بالأمر السهل كما يبدو لأول وهلة ، ويجب علينا في هذا الصدد دراسة ظروف المنشأة ، ونوع الصناعة أو التجارة التي تقوم بها بوجه عام وتقدير إحتمال تغير هذه الظروف في المستقبل ومدى هذا التغيير .

ويلاحظ أنه كلما إزداد عنصر المخاطرة كلما توقعنا إرتفاع معدل العائد العادى .

ثالثاً : تقدير صافى الأصول :

يقصد بصافى الأصول رأس المال المستثمر فى النشاط الإقتصادى للمنشأة ، ومن ثم يتعين بصفة مبدئية أن يستبعد من هذا الصافى الأصول المستثمرة فى نشاط غير ذاتى مثل الأوراق المالية والعقارات المؤجرة للغير وذلك مقابل إستبعاد إيرادات هذه الأصول من حسابات النتيجة (إيرادات أوراق مالية وغيراد العقار) .

وتنقسم الأصول إجمالاً إلى نوعين رئيسين : أصول ثابتة وأصول متداولة .

ويجب أن يراعى عند تقويم الأصول الثابتة أن تقوم على أساس تكلفتها المستثمرة مع حساب الإهلاك الكافى لها ، أما الأصول المتداولة فتقوم أصلاً على أساس تكلفتها مع تكوين المخصصات الكافية .

الآن وقد قدرنا معدل العائد العادى للربح وصافى الأصول التى تمتلكها المنشأة يمكن لنا تحديد الربح العادى (مقدار العائد العادى) .

والفرق بين الأرباح المنتظرة تحقيقها وبين الربح العادى الذى وصلنا إليه ، يمثل الأرباح غير العادية التى ينتظر أن تحققها المنشأة فى المستقبل .

وبتقدير عدد السنوات التى يحتمل أن تتمتع فيها المنشأة بهذا الربح غير العادى يمكن لنا تقدير الشهرة وذلك كما يتضح فى البند التالى :

طرق تقدير الشهرة :-

هناك عدة طرق لتقويم الشهرة ، كلها تقوم أساساً على التقدير إلا أن بعضها يتميز على البعض الآخر بدقته وقيامه على أساس علمى من التحليل والدراسة والإستنباط ، وفيما يلى بعض هذه الطرق :

الطريقة الأولى : شراء عدد معين من متوسط صافى أرباح السنوات السابقة :

وتعتمد هذه الطريقة على إستخراج متوسط الأرباح الصافية الفعلية التى حققتها المنشأة فى عدد معين من السنوات السابقة مباشرة على وقت تقويم الشهرة ، وبضرب متوسط صافى الأرباح الصافية فى عدد معين من السنوات يتفق عليه يمكن تحديد قيمة الشهرة .

مثال :

بفرض أن الأرباح الصافية لمنشأة أ ، ب ، ج خلال أربع سنوات سابقة كانت ٤٠٠٠ ، ٧٠٠٠ ، ٨٠٠٠ ، ١١٠٠٠ جنية على التوالى ، وتم الإتفاق على تقدير قيمة الشهرة على أساس أربعة أمثال متوسط هذه الأرباح .

فالمطلوب :

تقدير قيمة الشهرة ؟

الحل :

متوسط متوسط صافى أرباح الشركة فى الربع سنوات =

= (٤٠٠٠ + ٧٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ١١٠٠٠) ÷ ٤ = ٧٥٠٠ جنية

قيمة الشهرة = ٧٥٠٠ × ٤ = ٣٠٠٠٠ جنية .

وفى مجال تقييمها للطريقة نقول أنها تعتبر فى تقدير ها للشهرة على متوسط الأرباح التى حققتها المنشأة فى الماضى مع أن الشهرة أساسها مقدرة المنشأة على تحقيق أرباح غير عادية فى المستقبل . كما أن تقويم الشهرة أساسه متوسط الأرباح الصافية فى السنوات السابقة من واقع الحسابات الختامية السنوية للمنشأة دون تحليل أو تعديل ودون تفرقة بين الأرباح العادية وغير العادية ، وهذا أساس خاطئ ، وأخيراً فإن عدد السنين الذى يتفق عليه ، والذى يضرب فى متوسط الأرباح غالباً ما يقدر على أساس جزافى لايستند إلى دراسة لإحتمال تحقيق الأرباح فى المستقبل .

وهناك طريقة أخرى لاتختلف عن هذه الطريقة إلا فى أننا نحتسب متوسط الربح الإجمالى بدلاً من الربح الصافى تستخدم عادة عند تقدير الشهرة فى حالة المهن الحرة .

إلا أن عيوب هذه الطريقة هى نفس العيوب التى سبق أن أوضحناها بالإضافة إلى أن هذه الطريقة لا تأخذ فى الحسبان طبيعة الشهرة فى المهن الحرة ، إذ أن العامل الرئيسى فى تكوين الشهرة هو ما يتمتع به المحاسب ، إذ أن العامل الرئيسى فى تكوين الشهرة هو ما يتمتع به المحاسب ، أو الطبيب ، أو المهندس أو المحامى من مهارة فنية ، وسمعة طيبة تجذب العملاء إليه وتجعله موضع ثقتهم .

الطريقة الثانية : شراء عدد معين من متوسط الأرباح غير العادية فى السنوات السابقة :

تتلافى هذه الطريقة أهم عيب فى الطريقة السابقة وهو إعتماد تقدير الشهرة على متوسط الأرباح التى تحققت فى الماضى دون إستبعاد الأرباح العادية من هذا المتوسط .

وتقوم الشهرة حسب هذه الطريقة ، على أساس متوسط الأرباح غير العادية فى السنوات السابقة مضروباً فى عدد يتفق عليه ، وعلى ذلك يجب إستبعاد الربح العادى من متوسط الأرباح الفعلية . وللوصول إلى الربح العادى يضرب معدل الربح العادى الذى تحققه المنشآت المماثلة فى رأس مال المنشأة التى تقدر شهرتها .

مثال :

أ، ب شريكان فى شركة تضامن رأسمالها ١٠٠٠٠٠ جنية ، وقد إتفق الشركاء على تقويم شهرة الشركة بثلاثة أضعاف متوسط الأرباح غير العادية فى الثلاث سنوات السابقة .

والمطلوب :

تحديد قيمة الشهرة إذا علمت أن أرباح الشركة فى الثلاث سنوات كانت ٨٠٠٠ ، ١٠٠٠٠ ، ١٢٠٠٠ جنية على التوالى وأن معدل الربح العادى فى المنشآت المماثلة ٨% .

الحل :

متوسط الربح فى الثلاث سنوات = $\frac{١٢٠٠٠ + ١٠٠٠٠ + ٨٠٠٠}{٣}$ = ١٠٠٠٠ جنية

الربح العادى = رأس المال × معدل الربح العادى

= ١٠٠٠٠٠ × ٨% = ٨٠٠٠ جنية

متوسط الربح غير العادى = ١٠٠٠٠ ـ ٨٠٠٠ = ٢٠٠٠ جنية

قيمة الشهرة = ٢٠٠٠ × ٣ = ٦٠٠٠ جنية .

الطريقة الثالثة : تجميد الأرباح غير العادية :

تفترض هذه الطريقة أن كل منشأة تحقق ربحاً عادياً هو عبارة عن العائد العادى على رأس المال المستثمر فيها ، فإذا حققت المنشأة ربحاً يزيد على الربح العادى ، كان هذا

الربح الزائد عبارة عن العائد غير العادى الناتج عن أصل معنوى مستتر هو الشهرة ن وعلى ذلك إذا أردنا تقويم الشهرة يجب علينا تجميد هذا الربح غير العادى .

وعند تطبيق هذه الطريقة تتبع الخطوات التالية :

(١) الوصول إلى متوسط أرباح المنشأة التى حققتها فى الماضى فىخلال الفترة المتفق عليها .

(٢) نحسب المعدل العادى على راس المال المستثمر وهذا يوصلنا إلى رقم الربح العادى .

(٣) الوصول إلى الربح غير العادى الذى تحققه المنشأة بطرح مقدار الربح العادى من متوسط الأرباح الفعلية .

(٤) تجميد الربح غير العادى والمبلغ الناتج يمثل قيمة الشهرة .

ويرى البعض أنه يجب رسملة الأرباح غير العادية بمعدل أعلى من معدل الأرباح العادية حيث أن درجة المخاطرة بخصوص الأرباح غير العادية أعلى منها بخصوص الأرباح العادية .

مثال :

يبلغ رأس المال المستثمر فى إحدى الشركات ٤٠٠٠٠ ج ، ومتوسط أرباحها الفعلية فى الأربع سنوات ٧٢٠٠ جنية .

المطلوب :

تقدير قيمة الشهرة بفرض أن معدل العائد العادى فى الشركات المماثلة ١٢ % .

الحل : -

متوسط الربح = ٧٢٠٠ جنية .

الربح العادى (٤٠٠٠٠ × ١٢%) = ٤٨٠٠ جنية .

الفرق يمثل الربح غير العادى .... ٢٤٠٠ جنية

قيمة الشهرة = ٢٤٠٠ × ١٠٠ / ١٢ = ٢٠٠٠٠ جنية

الطريقة الرابعة : تقويم المنشأة كوحدة :

وطبقاً لهذه الطريقة نجد أن الشهرة عبارة عن الفرق بين قيمة المنشأة كوحدة واحدة ، وبين صافى قيمة الحقوق والأصول المادية التى تمتلكها . وهذه الطريقة لا تختلف فى جوهرها عن الطريقة السابقة .

الطريقة الخامسة : القيمة الحالية لمتوسط الربح غير العادى

وطبقاً لهذه الطريقة تقدر الشهرة بالقيمة الحالية لدفعات سنوية لعدد معين من السنوات وتعادل كل دفعة متوسط الربح غير العادى السنوى الذى ينتظر تحقيقه فى المستقبل .

ولحساب القيمة الحالية التى تعادل شهرة المحل لابد من تحديد :

(١) الربح غير العادى الذى ينتظر أن تحققه المنشأة فى المستقبل وهذا الربح يعتبر بمثابة الدفعة السنوية .

(٢) عدد السنين المنتظر أن تحقق خلالها المنشأةهذا الربح غير العادى .

(٣) سعر الفائدة الذى يستخدم لإيجاد القيم الحالية .

مثال :

بفرض أن متوسط أرباح محل تجارى هى ٤٢٠٠ جنية وأن صافى أصول ١٠٠٠٠٠ جنية ، وأن معدل الأرباح العادية ٤% ، ومعدل الأرباح غير العادية ٦% وأنه ينتظر أن تتمتع المنشأة بهذه الأرباح غير العادية لمدة ١٠ سنوات .

فالمطلوب :

إيجاد القيمة الحالية للأرباح الزائدة والتى تعادل قيمة شهرة المحل .

الحل :

متوسط الأرباح المنتظر تحقيقها	٤٢٠٠ جنية
الأرباح العادية (٤% من قيمة صافى الأصول)	٤٠٠٠ جنية
الأرباح غير العادية	٢٠٠ جنية

ثم يتم إيجاد القيمة الحالية لدفعة سنوية مقدارها ٢٠٠ جنية لمدة عشر سنوات بمعدل ٦% (وهى تعادل شهرة المحل) كما يلى :

$$\text{بما أن القيمة الحالية للدفعة = قيمة الدفعة} \times \frac{1 - \frac{1}{(1+ع)^{ن}}}{ع}$$

القيمة الحالية لدفعة قدرها ٢٠٠ ج =

$$٢٠٠ \times \frac{1 - \frac{1}{(1+,6)^{10}}}{,6}$$

= ٢٠٠ × ٧,٣٦٠١ = ١٤٧٣ جنية

ويتوقف تقدير الشهرة على تحديد العناصر التالية :

(١) الربح غير العاد ، ويمكن التوصل إليه كما سبق أن أوضحنا .

(٢) معدل الفائدة الذى نستخدمه لتحديد القيمة الحاليه . والسعر أو المعدل الذى نستخدمه أما أن يكون بسعر الفائدة على القروض السارى فى السوق المالية وهو الأفضل والمتبع عادة .

(٣) عدد السنوات التى ينتظر أن تتمتع المنشأة خلالها بالربح غير العادى .

ويراعى عند تحديد مقدار الدفعات السنوية أن تكون الدفعات متناقصة نظراً لأن الربح غير العادى الناتج عن الميزات الخاصة التى تتمتع بها المنشأة يتناقص دائماً من عام إلى آخر بسبب الظروف المختلفة التى تؤثر على هذه الميزات وتبطل مفعولها تدريجياً .

مما سبق يتضح طرق تقدير الشهرة ويجب التنويه إلى أن الشركاء قد يتفقوا فيما بينهم على طرق أخرى لتقدير شهرة المحل ، وهذه الطرق ليس لها سند سوى أنها ترتكز على الإتفاق . فالعقد شريعة للمتعاقدين .

متى تثبت قيمة الشهرة فى الدفاتر :

هناك قاعدة لإخلاف عليها بين المحاسبين مفادها أنه يجب عدم إثبات الشهرة فى الدفاتر إلا إذا إشتريت الشهرة من الغير ، أى من شخص طبيعى أو إعتبارى أجنبى عن المنشأة .

والحكمة فى هذا واضحة . حيث أنه قد تم دفع ثمنا للشهرة . وهذا الثمن فى مقابل الحق فى التمتع بأرباح غير عادية فى عدد معين من السنين المستقبله . والشهرة اصل معنوى لـه قيمة شأنه شأن الاصول الأخرى وقد تحددت تلك القيمة فعلا ودفعت الى البائع ولا بد من إثبات هذه الحقائق فى الدفاتر .

وسوف نتعرض بصورة أكثر تفصيلا لهذا الموضوع عند شرح مشاكل إنضمام شريك جديد للشركة ومشاكل إنفصال (أو وفاة) شريك .

تخفيض شهرة المحل :

اذا فرضنا أن شهرة المحل قومت وإثبتت فى الدفاتر بطريقة سليمة فهل يجوز إستهلاكها كبقية الأصول الثابته الأخرى .

أن موضوع تخفيض شهرة المحل يعتبر من الموضوعات التى أشتد حوله الجدول العلمى وإختلف بشأنه وجهات النظر . والسبب فى ذلك يرجع إلى الحقيقة الآتية :

أن وجود شهرة المحل يتوقف على مقدرة المنشأة على إنتاج أرباح تزيد عن الأرباح العادية ، ومعنى ذلك أن شهرة المحل قابلة للزيادة أو النقص نتيجة زيادة أو نقص هذه الأرباح الزائدة المنتظر تحقيقها فى المستقبل . وهذا يجعل لشهرة المحل طبيعة خاصة بعكس الأصول الثابتة الأخرى المعروضة للنقص المستمر فى قيمتها نتيجة للإستعمال أو التقادم .

والأصل ان تبقى شهرة المحل بقيمتها الدفترية . أى بالقيمة التى دفعت فى شرائها حيث أن قيمة شهرة المحل لا تتناقص بمضى الزمن بل العكس قد تزيد نتيجة لظهور عوامل جديدة تودى إلى زيادة الأرباح غير العادية المنتظر تحقيقها فى المستقبل . كما أن شهرة المحل ليست لها حياة إنتاجية محددة يمكن على اساها حسبان معدل التخفيض ويجب أن نلاحظ أن تخفيض شهرة المحل بالرغم من عدم تغيير الظروف التى أدت إلى إثباتها فى الدفاتر يودى الى ظهور الأصل وبالتالى رأس المال بقيم غير حقيقية فى قائمة المركز المالى .

وبالرغم من أن الأصل هو عدم تخفيض شهرة المحل وظهورها فى قائمة المركز المالى بثمن تكلفتها الا أنه قد توجد بعض الظروف التى تتطلب ضرورة تخفيضها نذكر من ذلك على سبيل المثال ما يلى :

(١) إذا تبين أن العوامل التى أدت لخلق الشهرة قد تضاءلت أو تلاشت .

(٢) فى حالة شراء شهرة محل وكان هذا المحل حكر لمدة معينة ولا ينتظر إستمراره فى العمل بعد مرور هذه المدة فلابد فى هذه الحالة من تخفيض شهرة المحل خلال مدة الحكر .

الفصل الثانى

إعادة تقدير عناصر المركز المالى

المقصود بإعادة التقدير هو فحص عناصر المركز المالى والتحقق من أن القيم الدفترية للأصول معادلة للقيم الحقيقة وأن الإلتزامات الواردة بالميزانية تمثل حقيقة ما على الشركة من ديون .

فإذا تبين غير ذلك فإن الميزانية لا تعكس المركز المالى الحقيقى للشركة ويتحتم إعادة التوازن الحقيقى إلى الميزانية ولتوضى ذلك نفرض أن فحص الأصول اسفر عن الأمور التالية :

- أن الأصول الثابتة لا تستهلك بالنسب الكافية أى بنسب أقل من المعدلات المعروفة ، وهذا يعنى أن الأصول تظهر دفترياً بقيمة أعلى من قيمتها الحقيقة – ويجب هنا أن تخفض قيمة الأصول .
- أن أرصدة المدينين تحوى أرقاما تمثل ديونا لا أمل فى تحصيلها وهنا لا بد من إعدام هذه الديون وإستبعادها من رقم المدينين .
- أن البضاعة قد تتضمن أصنافاً راكدة لا ينتظر أن تباع بأسعارها المحددة فى قوائم الجرد أو بضاعة للغير أو بضاعة تالفة لذلك لابد من تخفيض قيمة البضاعة بكل ذلك ، كما قد يكون هناك بضاعة لدى الغير ولم تدرج ضمن البضاعة وفى هذه الحالة لابد من أضافتها ...... إلخ .
- عدم الإهتمام بتكوين المخصصات مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها أو تكوينة بشكل غير واقعى .

لهذا كله فإن إعادة الفحص تستلزم فتح حساب جديد يطلق عليه إسم حـ/ إعادة التقدير وهذا الحساب يجعل مديناً بكل نقص فى الصول أو زيادة فى الإلتزامات ، كما يجعل دائناً بكل زيادة فى الأصول أو نقص فى الإلتزامات . ورصيد هذا الحساب يمثل الربح أو

الخسارة التى تنشأ من عملية إعادة التقدير ، ويتم توزيع الربح أو الخسارة التى تنشأ من عملية إعادة التقدير ، ويتم توزيع الربح أو الخسارة على الشركاء بنفس النسب التى يقتسمون بها الرباح والخسائر وذلك عن طريق الحسابات الجارية للشركاء التى يتم تسويتها بعد ذلك ضمن العناصر التى تسوى مع راس المال بهدف زيادة رأس المال أو تخفيضه و " حـ/ إعادة التقدير " هو حساب نتيجة وسيط يختلف عن الحسابات الختامية المعروفة من ناحية الظروف التى تستدعى تصويره فالحسابات الختامية تصور فى نهاية كل فترة مالية لإستخراج صافى الربح أو الخاص بتلك الفترة وتوزيعه على الشركاء ، أما حـ/ إعادة التقدير فهو حساب يصور فى المناسبات التى تستدعى إعادة تقدير اصول وخصوم الشركة مثل تخفيض أو زيادة رأس المال أو إنضمام أو إنفصال شريك من الشركة .

وفيما يلى حـ/ إعادة التقدير :

حـ/ إعـــادة التقديـــر

××	إلى حـ/ الأصل (بمقدار النقص)	××	من حـ/ الأصل (بمقدار الزيادة)
××	إلى حـ/ المخصص (.. الزيادة)	××	من حـ/ المخصص (.. النقص)
××	إلى حـ/ المطلوبات(.. ..)	××	من حـ/ المطلوبات (.. ..)
××	رصيد مرحل		
××		××	
××	إلى حـ/ جارى الشركاء × (أ) × (ب)		رصيد منقول
××		××	

وعلى هذا تكون القيود المتعلقة بحساب إعادة التقدير كما يلى

(١) إثبات أرباح إعادة تقدير الأصول والنقص فى المخصصات والمطلوبات

××		من حـ/ الأصل (بمقدار الزيادة)
××		من حـ/ المخصص (بمقدار النقص)
××		من حـ/ المطلوبات (بمقدار النقص)
	××	إلى حـ/ إعادة التقديـــر

(٢) إثبات خسائر إعادة التقدير الناتجة عن نقص الأصول أو زيادة المخصصات أو المطلوبات

××		من حـ/ إعادة التقدير
	××	إلى حـ/ الأصل (بمقدار أو النقص)
	××	إلى حـ المخصص (,, الزيادة)
	××	إلى حـ/ المطلوبات(,, ,,)

ومن هذه القيدين يتبين أن أرباح وخسائر إعادة التقدير يتم إثباتها بتعديل حسابات الميزانية مباشرة (اصول وخصوم) دون ، حاجة إلى توسيط حسابات نتيجة(حسابات وهمية) لأن الأمر متعلق بإثبات نتائج فحص المركز المالى .

(٣) إقفال حساب إعادة التقدير :

أ- إذا كانت نتيجة إعادة التقدير ربح يكونالقيد كما يلى :

××		من حـ/ إعادة التقدير
	××	إلى حـ/ جارى (أ)
	××	إلى حـ/ جارى (ب)
		....

ب- إذا كانت نتيجة إعادة التقدير خسارة يكون القيد كما يلى :

××		من حـ/ جارى (أ)
××		من حـ/ جارى (ب)
××		....
	××	إلى حـ/ إعادة التقدير

---

(١) يلاحظ أن الرصيد يمثل ربح إعادة التقدير ، أما إذا كانت نتيجة إعادة التقدير خسارة فبالطبع نجد أن الرصيد سوف يظهر فى الجانب الآخر ، وفى كلا الحالتين يقفل حـ/ إعادة التقدير فى حساب جارى الشركاء ويوزع على الشركاء بنسبة توزيع الرباح والخسائر القديمة أى النسبة التى كانت سارية بين الشركاء قبل تعديل عقد الشركة .

الفصل الثالث

التغيير فى حصص الشركاء

مقدمة :

إذا قرر الشركاء إجراء أى تغيير على بنود عقد الشركة وجب عليهم إستيفاء الإجراءات القانونية من حيث عمل إقرار كتابى بالتغيير وعمل نفس إجراءات الإشهار التى إتبعت عند تكوين الشركة حتى يعلم الغير بما يهمه معرفته من تغيير .

والتغييرات التى تقتضى معالجة خاصة بالدفاتر هى التغيير فى حصص الشركاء (زيادة وتخفيض راس المال) والتغيير فى أشخاص الشركاء (إنضمام شريك جديد وإنفصال شريك) وقد يتفق الشركاء على تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر .

وسوف نتناول فى هذا الفصل التغير فى حصص الشركاء أما تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر فسوف نتناولها فى الفصل الرابع كذلك يتناول الفصل الخامس التغيير فى أشخاص الشركاء .

وعلى هذا تتضمن خطة الدراسة فى هذا الفصل ما يلى :

المبحث الأول : زيادة راس المال .

المبحث الثانى : تخفيض راس المال .

المبحث الأول

زيادة راس المال

قد يرى الشركاء زيادة راس مال الشركة نتيجة لنجاحها وقد تحتاج الشركة إلى أموال حاضرة بصفة مؤقتة فتلجأ فى هذه الحالة إلى الإفتراضى من أحد الشركاء أو الغير وذلك لمدة تقترن بمدة إحتياجها لهذه الأموال ، وقد تكون حاجة الشركة إلى الأموال بصفة مستمرة وذلك بسبب التوسع فى نشاطها أو إضافة خط انتاجى جديد أو إنشاء فروع لها وفى هذه الحالة يكون الأسلوب المنطقى هو الحصول على هذه الأموال عن طريق زيادة رأس مال الشركة .

وعندما يقرر الشركاء زيادة رأس المال يقوم كل شريك بسداد حصته فى زيادة رأس المال أما نقدا أو عينا أو أى مصدر آخر وذلك يحسب ما يتفق عليه الشركاء .

وتتم عملية تغطية راس المال بوسيلة أو بمزيج من الوسائل الآتية من الوسائل الآتية :

(١) زيادة راس المال نقدا أو عينا من ممتلكات الشريك الخاصة :

ولا تختلف القيود فى هذه الحالة عن قيود تكوين راس المال التى سبق بيناتها وذلك من خلال القيد التالى :

×× من حـ/ الأصول العينية

أو

×× من حـ/ الخزينة أو البنك

×× إلى حـ/ راس المال

(٢) إستخدام أرصدة الحسابات الجارية الدائنة للشركاء :

تعتبر أرصدة الحسابات الجارية الدائنة دينا للشركاء فى ذمة الشركة ، ويحق للشركاء فى أى وقت الحصول على أرصدة حساباتهم الجارية الدائنة ، ومع ذلك فقد يرى الشركاء إضافة أرصدة الحسابات الجارية الدائنة إلى راس المال ويتم ذلك بالقيد التالى :

×× من حـ/ جارى الشريك (...)

×× إلى حـ/ رأس المال (...)

فإذا كانت الحصة التى تعهد بها الشريك عند زيادة رأس المال أكثر من رصيد حسابه الجارى فإنه يسدد الفرق نقدا أما إذا كان رصيد الحساب الجارى أكبر من الحصة المتفق عليها فإنه يتم نقل الجزء المطلوب لزيادة رأس المال ، ويظل الباقى كرصيد دائن فى الحساب الجارى للشريك .

(٣) زيادة رأس المال بقيمة قرض الشريك :

من المعروف أن قرض الشريك يعتبر التزامات على الشركة وهو التزام ينتهى بمجرد قيام الشريك بإسترداد القرض وفقا للشروط المتفق عليها ، والقروض تمثل تمويل مؤقت وتلجأ الشركة اليها إذا كانت حاجتها للنقود حاجة

وقتية ، ولكن إذا كانت الحاجة إلى هذا التمويل مستمرة فإن الشركاء قد يتفقون على تحويل القرض إلى رأس المال ويكون القيد الخاص بهذا التحويل كالآتى :

×× من حـ/ قرض الشريك (.........)

×× إلى حـ/ راس المال (.........)

(٤) إستخدام الإحتياطات العامة :

الإحتياطى هو مبلغ مقتطع من الأرباح يستخدم كوسيلة من وسائل التمويل الذاتى ، وقد يرى الشركاء تجميد هذه الإحتياطات وضمها فى رأس المال وذلك بأن يقفل حساب الإحتياطى فى رأس المال بالقيد التالى :

×× من حـ/ الإحتياطى العام .

×× إلى حـ/ رأس المال .

×× (أ)

×× (ب)

وايا كانت الطريقة التى يتفق عليها الشركاء لتعلية نصيب كل منهم فى راس المال يجب أن يسددوا أولا ارصدة حساباتهم الجارية المدينة لأن بقائها يتعارض مع تعزيز المركز المالى وهو الهدف من زيادة رأس المال (أو يخفض بها أولا أنصبتهم فى رأس المال قبل تقديم الزيادة) .

مثال :

أ ، ب شريكان فى شركة تضامن ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى وفيما يلى ميزانية الشركة فى ١٩٨٧/١٢/٣١ .

الأصول : (المبالغ بالجنيهات) :

٣٠٠٠ الآت – ١٦٠٠ أثاث – ٣٦٢٠ بضاعة – ٣٢٠٠ مدينون – ٢٠٠ جارى (أ) – ٨٠٠ بنك .

الخصوم : (المبالغ بالجنيهات) :

٥٠٠٠ رأس المال (٣٠٠٠ حصة (أ) ، ٢٠٠٠ حصة (ب) – ١١٠٠٠ إحتياطى عام – ١٧٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها – ١٣٥٠ مخصص إهلاك الآت – ١٥٠ مخصص إهلاك أثاث – ٢٤٠ حـ/ جارى "ب" – ٥٠٠ قرض "أ" – ٤٠٠٠ دائنون .

وفى تاريخه قرر الشركاء زيادة راس المال إلى ١٠٠٠٠ جنية على أن يقسم الزيادة بين الشريكين بالتساوى وقد تم الإتفاق على مايلى :

(١) يعلى الإحتياطى العام لحساب راس المال .
(٢) يقدم الشريك (أ) الآت قدرت قيمتها بمبلغ ١٠٠٠ جنية .
(٣) يدفع كل شريك المستحق عليه نقدا فى بنك الشركة على أن تدخل أرصدة الحسابات الجارية للشريكين وكذلك قرض الشريك (أ) فى التسوية .

والمطلوب :

(١) عمل قيود اليومية اللآزمة لتنفيذ الإتفاق .
(٢) تصوير حساب رأس المال بعد هذا التعديل .
(٣) تصوير الميزانية بعد تعديل رأس المال .

الحل :

تمهيد حسابى :

الزيادة المطلوب فى رأس المال ١٠٠٠٠–٥٠٠٠ = ٥٠٠٠ جنية الزيادة سوف تقسم بالتساوى على الشريكين فإن كل شريك مطلوب منه أن يساهم فى الزيادة بمبلغ ٢٥٠٠ جنية بحيث تصبح حصة (أ) فى راس المال ٣٠٠٠ + ٢٥٠٠ = ٥٥٠٠ جنية وحصة (ب) ٢٠٠٠ + ٢٥٠٠ = ٤٥٠٠ ج .

قيود اليومية :

١٠٠٠ من حـ/ العقار .
٥٠٠ من حـ/ الإحتياطى العام .
٥٠٠ من حـ/ قرض الشريك (أ)
٧٠٠ من حـ/ البنك .
٢٥٠٠ إلى حـ/ رأس المال (أ)
٢٠٠ إلى حـ/ جارى (أ)
تسوية مركز الشريك (أ)

ويلاحظ على هذا القيد أن حـــ/ رأس المال يجب أن يكون دائنا بمبلغ ٢٥٠٠ جنيـة وهى الزيادة المتفق عليها كما أن حــ/ جارى الشريك (أ) جعل دائنا بمبلـــغ ٢٠٠ جنية وذلك لأنه يجب إقفاله ، وعلى ذلك فإن الشريك مطلوب منه أن يســـدد نقـــدا مبلغ ٧٠٠ جنية علاوة على ما قدمه من عقار ، ومن نصيبــه فـــى الإحتيـــاطى ، وقيمة القرض الذى تم تحويله إلى راس المال .

٥٠٠ من حـــ / الإحتياطى العام .

٢٥٠ من حـــ/ جارى (ب)

١٧٥٠ من حـــ/ البنك

٢٥٠٠ إلى حـــ/ رأس المال (ب)

تسوية مركز الشـــــــــــــــريك (ب)

حـ/ راس المال بعد التعديل

المجموع	أ	ب	بيان	المجموع	ا	ب	بيان
				١٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	رصيد منقول
				٥٠٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	من مذكورين
١٠٠٠٠	٥٥٠٠	٤٥٠٠	رصيد مرحل (ميزانية عمومية)				
١٠٠٠٠	٥٥٠٠	٤٥٠٠		١٠٠٠٠	٥٥٠٠	٤٥٠٠	

الميزانية بعد تعديل راس المال

		أصول ثابتة			راس المال
	٤٠٠٠	الآت		٥٥٠٠	(أ)
	١٣٥٠	- م. إهلاك الآت		٤٥٠٠	(ب)
٢٦٥٠			١٠٠٠٠		
	١٦٠٠	أثاث			
	١٥٠	- م. ك . أثاث			
١٤٥٠		أصول متداولة			
٣٦٢٠		بضاعة			
	٣٢٠٠	مدينون			
	١٧٠	م.د.م . فى تحصيلها			
٣٠٣٠		بنك			
٣٢٥٠					
١٤٠٠٠			١٤٠٠٠		

* **ملاحظات على الميزانية :**

(١) يلاحظ أن أرصدة الحسابات الجارية للشركاء قد تلاشت حيث تمت تسويتها مع حـ/ راس المال وقد تلاشى أيضا حـ/ قرض الشريك لنفس السبب .

(٢) تم توزيع الإحتياطى العام بين الشريكين بنسبة الأرباح والخسائر وإستخدام نصيب كل شريك فى زيادة راس ماله .

(٣) تأثر رصيد حـ/ البنك بما دفعه كل شريك . حيث أصبح كما يلى .

حـ/ البنك

٨٠٠	رصيد منقول	٣٢٥٠	رصيد مرحل
٧٠٠	الى مذكورين		
١٧٥٠	إلى حـ/ راس المال (ب)		
٣٢٥٠		٣٢٥٠	

المبحـــــــث الثانـــــــى

تخفيض راس المال

يتم تخفيض رأس المال بناء على إتفاق الشركاء فى إحدى الحالات الآتية :

(١) وجود أموال بوفرة تزيد عن حاجة العمل بالشركة :

وذلك فى صورة سائلة مما يجعلها معطلة وغير مستغلة فيقـــرر الشـــركاء تخفيض راس المال وسحبها ويكون القيد كما يلى :

×××		من حـــ/ رأس المـــــــــــال
		×× (أ)
		×× (ب)
		....
	×××	إلى حـــ/ البنك
		تخفيض رأس المال وسحب نصيب كل شريك فى التخفيض نقدا .

(٢) وجـود أرصـدة مدينــة للحســابات الجاريــة للشــركاء لعــدة سنوات :

وذلك نتيجة لتوالى الخسائر أو لمســـحوبات الشـــركاء فيقـــرر الشـــركاء تخـــفيض أنصبتهم فى رأس المال بأرصدة حساباتهم الجارية ويكون القيـــد كمـــا يلى :

×××		من حـــ/ رأس المال
		×× (أ)
		×× (ب)
		....
	×××	إلى حـــ/ جارى الشركاء
		×× (أ)
		×× (ب)
		تخفيض نصيب كل شريك فى راس المال برصيد حسابه الجارى المدين

(٣) ظهور أرصدة بالدفاتر بقيمة أكبر من قيمتها الحقيقية

وذلك نتيجة لعدم إستهلاكها بالمعدلات المناسبة أو لأى سبب آخر كتطلية حـ/ الأصل بالمصروفات الإيرادية مثل مصاريف الصيانة مثلا وعلى ذلك يكون رقم صافى الصول (وبالتالى رأس المال) مقوما بأكثر من قيمته الحقيقية .

ولتصحيح هذا الوضع يقرر الشركاء تخفيض راس المال بالفرق بين القيمة الدفترية للأصول وقيمتها الحقيقة ويتم ذلك عن طريق فتح حـ/ إعادة التقدير - السابق شرحه - ويوزع رصيد هذا الحساب (المدين) على الشركاء بنسبة توزيع الرباح والخسائر وتكون النتيجة ظهور أرصدة مدينة بحساباتهم الجارية يخفض بها أنصبتهم فى راس المال (يجوز أن يخفض راس المال مباشرة بخسارة غعادة التقدير إذا إتفق الشركاء على ذلك) .

مثال :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى وكانت ميزانية الشركة فى ١٩٨١/١٢/٣١ كما يلى .

الأصول : (المبالغ بالجنيهات) :

١٣٠٠ أثاث - ٤٠٠٠ بضاعة - ٥٠٠٠ مدينون - ١٠٠٠ أوراق مالية - ١٥٠ جارى (أ) - ٢٠٠ جارى (ب) - جارى (ج) - ٨٣٠ بنك .

الخصوم : (المبالغ بالجنيهات) :

٨٠٠٠ رأس المال (٢٥٠٠ (أ) ، ٣٠٠٠(ب) ، ٢٥٠٠ (جـ) ، ٤٠٣٠ دائنون - ٣٥٠ مخصص إهلاك اثاث - ٢٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها .

وقد قر الشركاء تخفيض راس المال إلى ٦٧٢٠ جنية على أن يحتفظوا بنفس نسبة أنصبتهم فى راس المال الشركة (مقدار التخفيض يوزع بنسبة رأس المال) .

واتفقوا على ما يلى :

(١) تقدر البضاعة بمبلغ ٣٦٠٠ جنية .

(٢) يقدر الأثاث بمبلغ ٧٥٠ جنية مع إجراء التسوية عن طريق مخصص الإهلاك .

(٣) يوجد دين معدمو قدره ١٠٠ جنية ، ويقدرمخصص الديون المشـكوك فـى تحصيلها بمبلغ ٣٠٠ جنية .

(٤) القيمة الحالية للأوراق المالية ٩٠٠ .

(٥) يقوم كل شريك بسداد أو سحب النقص أو الزيادة عن نصيبة فى راس المـال المحدد طبقا للإتفاق .

والمطلوب :

(١) قيود اليومية لتنفيذ ما سبق .

(٢) تصوير حـ/ إعادة التقدير .

(٣) تصوير حـ/ جارى الشركاء .

(٤) تصوير حـ/ راس المال بعد قرار التخفيض .

(٥) الميزانية العمومية بعد إجراء التعديل .

الحل :

(١) قيود اليومية

٩٠٠		من حـ/ إعادة التقدير
	٤٠٠	إلى حـ/ البضاعة
	٢٠٠	إلى حـ/ مخصص إهلاك الأثاث
	١٠٠	إلى حـ/ المدينون
	١٠٠	إلى حـ/ م . الديون المشكوك فيها
	١٠٠	إلى حـ/ م. هبوط أسعار . أ مالية
		إثبات خسائر نقص الصول وزيادة الخصوم
٣٠٠		من حـ/ جارى (أ)
٣٠٠		من حـ/ جارى (ب)
٣٠٠		من حـ/ جارى (ج)
	٩٠٠	إلى حـ/ إعادة التقدير
		توزيع خسائر إعادة التقدير على الشركاء
١٣٥٠		من حـ/ راس المال
		٤٥٠ (أ)
		٥٠٠ (ب)
		٤٠٠ (ج)

تابع قيود اليومية :

	١٣٥٠	إلى حـ/ جارى الشركاء
		٤٥٠ (أ)
		٥٠٠ (أ)
		٤٠٠ (ج)
		تخفيض أنصبة الشركاء فى راس المال بأرصدة حساباتهم الجارية .
٧٠		من حـ/ البنك
	٧٠	إلى حـ/ راس المال
		٥٠ (أ)
		٢٠ (ب)
		دفع الشركاء ما يكمل أنصبتهم فى رأس المال حسب الإتفاق .

حـ/إعادة التقدير

٤٠٠٠	إلى حـ/ البضاعة	٩٠٠	رصيد مرحل
٢٠٠	إلى حـ/ مخصص إهلاك الأثاث		(خسائر إعادة التقدير)
١٠٠	إلى حـ/ المدينين		
١٠٠	إلى حـ/ م.د مشكوك فيها		
١٠٠	إلى حـ/ م. هبوط . أ . أ مالية		
٩٠٠		٩٠٠	
٩٠٠	رصيد منقول	٣٠٠	من حـ/ جارى (أ)
		٣٠٠	من حـ/ جارى (ب)
		٣٠٠	من حـ/ جارى (ج)
٩٠٠		٩٠٠	

حـ/جارى الشركاء

أ	ب	ج	بيان	أ	ب	ج	بيان
١٥٠	٢٠٠	١٠٠	رصيد منقول	٤٥٠	٥٠٠	٤٠٠	من حـ/ رأس المال
٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	إلى حـ/ أ . التقدير				
٤٥٠	٥٠٠	٤٠٠		٤٥٠	٥٠٠	٤٠٠	

هـ / رأس المال بعد التخفيض

مجموع	أ	ب	ج	بيان	مجموع	أ	ب	ج	بيان
١٣٥٠	٤٥٠	٥٠٠	٤٠٠	إلى حـ/ جارى الشركاء	٨٠٠٠	٢٥٠٠	٣٠٠٠	٢٥٠٠	رصيد منقو
٦٦٥٠	٢٠٥٠	٢٥٠٠	٢١٠٠	رصيد مرحل					
٨٠٠٠	٢٠٥٠	٣٠٠٠	٢٥٠٠		٨٠٠٠	٢٥٠٠	٣٠٠٠	٢٥٠٠	
٦٧٢٠	٢١٠٠	٢٥٢٠	٢١٠٠	رصيد مرحل بعد ميزانية عمومية	٦٦٥٠	٢٠٥٠	٢٥٠٠	٢١٠٠	رصيد منقو
					٧٠	٥٠	٢٠	-	من حـ/ ال
٦٧٢٠	٢١٠٠	٢٥٢٠	٢١٠٠		٦٧٢٠	٢١٠٠	٢٥٢٠	٢١٠٠	

الميزانية العمومية بعد تخفيض رأس المال

		اصول ثابتة			رأس المال
	١٣٠٠	أثاث		٢١٠٠	(أ)
	٥٥٠	- م. ك . أثاث		٢٥٢٠	(ب)
٧٥٠				٢١٠٠	(ج)
		أصول متداولة	٦٧٢٠		
٣٦٠٠		بضاعة	٤٠٣٠		دائنون
	٤٩٠٠	مدينون			
	٣٠٠	- م. د. م فيها			
٤٦٠٠					
	١٠٠٠	أوراق مالية			
	١٠٠	- م. هبوط أسعار			
٩٠٠		بنك			
٩٠٠					
١٠٧٥٠			١٠٧٥٠		

الفصل الرابع

التغيير فى أسس توزيع الأرباح و الخسائر

يمكن للشركاء الإتفاق فيما بينهم على تعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر والنص على ذلك فى عقد الشركة الجديد ليس فقد عن السنوات اللاحقة للإتفاق وإنما إمتدادا لتطبيق هذا التعديل بأثر رجعى .

أولا : الإتفاق على تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بأثر رجعى :

يتم التعديل بتصوير مذكرة تسوية فى كشوف خارجية لتوزيع الربح أو الخسارة فى السنة أو السنوات التى يراد تعديلها وفقاص للإتفاق الجديد ، ومقارنتها بالمبالغ التى قيدت لحساب الشركاء طبقا للإتفاق القديم وحصر الفروق الموجهة والسالبة تمهيدا لإجراء التسويات المحاسبية اللآزمة ، وفى هذا الصدد يجب مراعاة تساوى مبالغ فروق التسوية المستحقة على بعض الشركاء للمبالغ المستحقة للبعض الآخر ، وقد يقترن تعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر بإكتشاف أخطاء فى قياس وتوزيع أرباح أو خسائر شركة التضامن أو التوصية البسيطة عن سنوات سابقة ولايكتشفها الشركاء إلا فى سنوات لاحقة ، مثل الخطأ فى إحتساب عبء إهلاك الأصول الثابتة ، أو فى تقويم المخزون السلعى أو فى إحتساب الفائدة على رأس المال أو على مسحوبات الشركاء مما يتطلب حصر فروق تعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر بالإضافة إلى الفروق المرتبطة بالخطأ المكتشف وإجراء المعالجات المحاسبية اللآزمة لتسوية هذه الفروق .

مثال :

أ ، ب ، ج شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الرباح والخسائر بنسبة ٢: ١ : ١ على التوالى وقد إتفق الشركاء فى أول يناير سنة ١٩٨١ على تعديل أساس توزيع الأرباح والخسائر بحيث يمنح الشريك (أ) مرتبا سنويا قدره ٧٠٠ جنية على أن تصبح نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بالتساوى ، على أن يطبق ذلك الإتفاق بأثر رجعى إعتبارا من ١٩٧٨ ، فإذا علمت أن أرباح وخسائر الشركة خلال السنوات موضع الإتفاق كانت كما يلى :

١٩٧٨ : **خسارة (٣٢٠٠ جنية)**

١٩٧٩ : **ربـح (٨١٠٠ جنية)**

١٩٨٠ : **ربـح (٧٢٠٠ جنية)**

والمطلوب :

إعداد مذكرة التسوية اللازمة لبيان فروق التسوية وإجراء قيود اليومية لإثبات هذه الفروق .

الحل :

إجمالى ربح السنوات الثلاث = (- ٣٢٠٠) + ٨١٠٠ + ٧٢٠٠ = ١٢١٠٠ ج

(أ) أرباح السنوات الثلاث طبقا للإتفاق القديم (٢: ١ : ١) :

إجمالى الربح	(أ)	(ب)	(ج)
١٢١٠٠	٦٠٥٠	٣٠٢٥	٣٠٢٥

(ب) أرباح وخسائر السنوات الثلاث طبقا للإتفاق الجديد (النسبة) بين الشركاء بالتساوى) :

بيان	إجمالى	(أ)	(ب)	(ج)
مرتب الشريك (أ) (٧٠٠ج×٣سنوات)	٢١٠٠	٢١٠٠	-	-
خسارة السنة الأولى بعد خصم المرتب (٣٢٠٠ + ٧٠٠)	٣٩٠٠	١٣٠٠	١٣٠٠	١٣٠٠
ربح السنة الثانية بعد خصم المرتب (٨١٠٠-٧٠٠)	٧٤٠٠	٢٤٦٧	٢٤٦٧	٢٤٦٦
ربح السنة الثالثة بعد خصم المرتب (٧٢٠٠ - ٧٠٠)	٦٥٠٠	٢١٦٧	٢١٦٦	٢١٦٧
الأرباح طبقا للإتفاق الجديد	١٢١٠٠	٥٤٣٤	٣٣٣٣	٣٣٣٣

(ج) كشف فروق تسوية الرباح بين الشركاء :

بيان	إجمالى	(أ)	(ب)	(ج)
أرباح السنوات الثلاث طبقا للإتفاق الجديد (البند " ب")	١٢١٠٠	٥٤٣٤	٣٣٣٣	٣٣٣٣
أرباح السنوات الثلاث طبقا للإتفاق القديم (البند " أ ")	١٢١٠٠	٦٠٥٠	٣٠٢٥	٣٠٢٥
فروق التسوية	-	(٦١٦)	+ ٣٠٨	+ ٣٠٨

يتبين من كشف فروق التسوية أن الشريك (أ) قد تأثر نتيجة هذا التعديل بمبلغ ٦١٦ جنية ، أما الشريكين (ب) ، (ج) فقد زاد كل منهما بمقدار ٣٠٨ جنية لهذا يجرى قيد تسوية لتعويض الشريك (أ) بهذا المبلغ كالآتى :

٦١٦ من حـ/ جارى الشركاء

٣٠٨ (ب)

٣٠٨ (ج)

٦١٦ إلى حـ/ جارى الشركاء

٦١٦ (أ)

ثانيا : الإتفاق على تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر فى السنوات اللاحقة للإتفاق :

قد يتفق الشركاء على تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر ، وفى هذه الحالة قد يتفق الشركاء على فحص المركز المالى بما يترتب عليه من إعادة التقدير ، كما أن الأمر يستدعى إجراء تسوية لحقوق الشركاء بخصوص شهرة المحل والإحتياطى العام وبوليصة التأمين على الحياة .

(١) إعادة تقدير عناصر المركز المالى :

سبق أن أوضحنا أن " حساب إعادة التقدير يجعل مدينا بالخسائر ودائنا بالأرباح وتوزيع نتيجة هذا الحساب على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة (أى قبل إجراء التغيير) .

(٢) معالجة شهرة المحل فى حالة تغيير نسبة التوزيع :

إذا غتفق الشركاء على وجود شهرة المحل فإن الخطوة التالية لذلك هـى تقديرهـا (كما سبق أن أوضحنا) .

وتكون معالجة الشهرة عند تغيير نسبة التوزيع حسب إتفاق الشركاء ، فقد يتفقـوا على إثبات الشهرة فى الدفاتر كما قد يتفقوا على عدم إثباتها فى الدفاتر .

أ- إتفاق الشركاء على إثبات الشهرة فى الدفاتر

يتم ذلك بأن يفتح حساب خاص للشهرة يجعل مدينا بالقيمة المتفق عليها مع جعـل حساب راس المال دائنا وذلك على أساس النسبة قبل التغيير .

مثالـــــ :

أ ، ب شريكان فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ١ إتفقـوا على تغيير هذه النسبة بحيث تصبح بالتساوى وبفرض أن الشهرة قدرت بمبلغ ٣٠٠٠ جنيـة ولم يكن لها رصيد بالدفاتر .

فالمطلوبــ :

إجراء قيود اليومية بفرض أن الشركاء إتفقوا على إثبات الشهرة بالدفاتر .

الحلـــــ :

٣٠٠٠		من حـــ/ شهرة المحل
	٣٠٠٠	إلى حـــ/ رأس المال
		٢٠٠٠ (أ)
		١٠٠٠ (ب)
		إثبات شهرة المحل وتوزيعها بنسبة ٢ : ١

ب- إتفاق الشركاء على عدم إثبات الشهرة :

فى هذه الحالة يتعين إجراء قيد تسوية بمقدار الزيادة (أو النقص) فى ملكيـة كـل ـريك فى الشهرة نتيجة لتغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر .

مثـــــــال :

بفرض أن الشريكان فى المثال السابق إتفقا على عدم إثبات الشهرة فى الدفاتر .

فالمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة .

الحـــــل :

فى هذه الحالة من الضرورى أن تتم التسوية كما يلى

بيان	أ	ب
توزيع الشهرة بالنسبة الجديدة (١ : ١)	١٥٠٠	١٥٠٠
توزيع الشهرة بالنسبة القديمة (٢ : ١)	٢٠٠٠	١٠٠٠
	٥٠٠ -	٥٠٠ -

ويكون قيد التسوية كالآتى

٥٠٠		من حـــ/ جارى (ب)
	٥٠٠	إلى حـــ/ جارى (أ)
		تسوية حقوق الشركاء فى الشهرة بسبب نسبة التوزيع

ويلاحظ على القيد السابق أن التسوية تتم من خلال الحسابات الجارية للشــركاء أى أن هذا القيد لم يترتب عليه (قبض أو دفع) كذلك لا يترتب على القيد السابق إظـــهار شـــهرة المحل بالدفاتر .

(٣) معالجة الإحتياطى العام :

وفى هذا الصدد أيضا هناك إحتمالين هما :

أ- إتفاق الشركاء على توزيع الإحتياطى العام .

ب- إتفاق الشركاء على الإبقاء على الإحتياطى العام دون توزيع .

وطبقا للإحتمال الأول يتم توزيع الإحتياطى العام على الشركاء ويجرى القيد التالى :

××		من حـ/ الإحتياطى العام
	××	إلى حـ/ جارى الشركاء
		×× (أ)
		×× (ب)

وقد تم توزيع الإحتياطى العام على الشركاء بنسبة توزيع الرباح والخسائر قبل التغيير ، أما الإحتمال الثانى فيتم إجراء تسوية بين حقوق الشركاء كما سبق أن أوضحنا بالنسبة لشهرة المحل .

مثال :

أ ، ب ، ج شركاء فى شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٥ : ٣ : ٢ إتفقوا على تغيير هذه النسبة بحيث تصبح ٢ : ٣ : ٢ على التوالى ، ولنفرض وجود إحتياطى عام رصيده ٣٥٠٠ جنية .

فالمطلوب :

إجراء قيود اليومية فى الحالات الآتية :

أ- بفرض أن الشركاء إتفقوا على توزيع الإحتياطى العام .

ب- بفرض أن الشركاء إتفقوا على الإبقاء على الإحتياطى العام دون توزيع .

الحل :

(أ) إتفاق الشركاء على توزيع الإحتياطى العام :

٣٥٠٠ من حـ/ الإحتياطى العام .

٣٥٠٠ إلى حـ/ جارى الشركاء

١٧٥٠ (أ)

١٠٥٠ (ب)

٧٠٠ (ج)

توزيع الإحتياطى العام بنسبة ٥: ٣ : ٢

(ب) إتفاق الشركاء على البقاء على الإحتياطى العام دون توزيع

يتعين فى هذه الحالة تسوية مراكز الشركاء كما يلى :

	أ	ب	ج
توزيع أ . عام بالنسبة الجديدة (٢: ٣ : ٢)	١٠٠٠	١٥٠٠	١٠٠٠
توزيع أ . عام بالنسبة القديمة (٥ : ٣ : ٢)	١٧٥٠	١٠٥٠	٧٠٠
	٧٥٠-	٤٥٠ +	٣٠٠ +

وتكون قيد تسوية حقوق الشركاء كما يلى :

٧٥٠ من حـــ/ جارى الشركاء

٤٥٠ (ب)

٣٠٠ (جـــ)

٧٥٠ إلى حـــ/ جارى الشريك (أ)

تسوية حقوق الشركاء فى الإحتياطى بسبب تغيير نسبة التوزيع

(٤) معالجة بوليصة التأمين على الحياة :

فى حالة إتفاق الشركاء على تغيير نسبة توزيع الرباح والخسائر وكانت هناك بوليصة تأمين على حياة الشركاء فإن هناك عدة إحتمالات :

(أ) إذا كان قسط التأمين يعالج محاسبيا كمصروف رأسمالى :

فى هذه الحالة فإن رصيد البوليصة يتمثل فى مجموع الأقساط المدفوعة وبالتالى تظهر البوليصة فى الميزانية غير معبرة عن الواقع الفعلى ، لذلك يتعين تخفيض رصيدها إلى ما يعادل قيمتها الحالية وتكون المعالجة المحاسبية كالآتى :

××× من حـــ/ جارى الشركاء

(أ)

(ب)

(ج)

××× إلى حـــ/ بوليصة التأمين على الحياة

تخفيض رصيد البوليصة إلى قيمتها الحالية

مثالـــــ :

أ ، ب ، ج شركاء فى شركة تضامن ، ويقتسمون الأرباح والخســائر بالتسـاوى ، إتفقوا على تغيير هذه النسبة بحيث تصبح ٤ : ٣ : ٣ وبفرض أن رصيد بوليصـة التـأمين على الحياة فى الدفاتر ١٦٠٠ جنية (عبارة عن ٨ أقساط قيمة القسط ٢٠٠ جنيــة) ، فـإذا علمت أن القيمة الحالية للبوليصة ١٠٠٠ جنية .

فالمطلوبـــ :

إجراء قيود اليومية اللآزمة .

الحلـــــ :

قيود اليومية

٦٠٠		من حـــ/ جارى الشركاء ٢٠٠ (أ) ٢٠٠(ب) ٢٠٠(ج)	
	٦٠٠	إلى حـــ/ بوليصة التأمين على الحياة	
		تخفيض رصيد البوليصة إلى قيمتها الحالية بمناسبة تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر	

(ب) إذا كان قسط التأمين علـى الحيـاة يعـالج كمصـروف إيرادى

فى هذه الحالة لايكون للبوليصة رصيد فى الدفاتر وبالتالى تمثـل أصل مستتر ، وتعالج حسب إتفاق الشركاء وبنفس طريقة معالجة الشـهرة المستترة ، فقد يتفق الشركاء على إظهار البوليصة بالكـامل وفـى هـذه الحالة يجعل حـــ/ البوليصة مدينا وحـــ/ جارى الشركاء دائنا وتوزع قيمـة البوليصة على الشركاء بنسبة توزيع أ ، خ قبل التغيير ، كمـا قـد يتفـق الشركاء على عدم إظهار قيمة البوليصة بالدفاتر والإبقاء عليها مســتترة

وهنا يجب إعداد مذكرة تسوية لحقوق الشركاء نتيجة لتغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر (و تعالج كما سبق أن بيننا عند شرح شهرة المحل) .

(ج) إذا كانت الأقساط تعالج سنويا على أساس تقويم البوليصة بقيمتها الحالية :

الأمر فى هذه الحالة لا يحتاج إلى تسوية لأن تاريخ قرار تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر يكون عادة فى سنة مالية معينة .

فى نهاية هذا الجزء من الدراسة نود أن نؤكد تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر من المشاكل الهامة والتى غالبا ما تحدث فى الواقع العملى وسوف نتعرض لها مرة أخرى عند شرح مشاكل الإنضمام والإنفصال فى الفصل التالى .

الفصل الخامس

التغيير فى أشخاص الشركة

مقدمة :

أن تغيير أعضاء الشركة ، بإنضمام شريك جديد أو أكثر إليها أو إنسحاب شريك أو أكثر منها ، بعد من وجهة النظر القانونية حلا للشركة الأصلية وخلقا لشركة جديدة . وبعبارة أخرى ، فإن شروط العقد الأصلى بصفتها هذه تصبح غير ملونه للخلفاء من الشركاء .

غير أنه يلاحظ من وجهة أخرى ، أن تغير الشركاء لايؤثر فى ذاته على بقاء الشركاء وإستمرارها ، سوى تأثيرا أسميا ، إذا قد تستمد الشركة فى مزاولة أعمالها ، دون أى خلاف يذكر بينها وبين سابقتها .

ولما كان يهم الغير أن يعلم بما قد يطرأ على العقد من تعديلات تمس مصالحة ، كما يهم العلم بقياس الشركة ، لذلك اوجد القانون عند حدوث أى تعديل أو تبديل فى شروط العقد التى يكون للغير شأن فيها ، أن تستوى نفس الإجراءات المقرر إتباعها فى تكوين للشركة وهى أن يثبت التعديل بإقرار كتابى ، وأن يشهر بنفس الالطريقة التى أشهر بها ملخص العقد الأصلى (المادة ٥٠٧ من القانون المدنى وذلك حتى يحاط الجمهور علما بعقد الشركة وبكل ما يدخل عليه من تعديل ومن الطبيعى أيضا إجراء قيود فى دفاتر الشركة لإثبات الوضع الجديد (بعد الإنضمام أو الإنفصال) وآثاره .

ويتناول هذا الفصل المشاكل المحاسبية لإنضمام شريك أو إنفصال شريك وذلك من خلال مبحثين هما :

المبحث الأول : إنضمام شريك جديد إلى الشركة .

المبحث الثانى : إنفصال شريك من الشركة .

المبحث الأول

إنضمام شريك جديد إلى الشركة

قد يتفق الشركاء على إنضمام شريك جديد - أو أكثر - معهم فى الشركة . وذلك للإستفادة من خبرته ، أو للإستعانة بأمواله ، أو لمنع منافسته ، أو لغير ذلك من الأسباب ، وقد يقرر الشركاء ، فى هذه المناسبة إجراء تعديلات أخرى فى عقد الشركة ، مثل تعديل نسبة الأرباح والخسائر ومعدل فائدة على رأس المال أو المسحوبات ، أو تعديل رأس المال بالزيادة أو النقص أو غير ذلك .

وتختلف طريقة معالجة حصة الشريك الجديد فى رأس مال الشركة حسب إتفاق الشركاء بشأنها . فهى أما أن تعد :

(١) شراء حصة فى رأس مال الشركة الأصلية .

(٢) إضافة حصة جديدة إلى رأس مال الشركة .

أولا : شراء حصة فى رأس مال الشركة الأصلى :

وذلك بأن يشترى الشريك الجديد حصة فى راس مال الشركة الأصلى ، مقابل دفع قيمتها إلى الشركاء الأصليين ففى هذه الحالة يتنازل كل - أو بعض - الشركاء الأصليين عن جزء من حصته فى راس المال بنسبة متفق عليها إلى الشريك الجديد الذى لم يدفع لهم قيمتها ، وذلك يظل رأس مال الشركة ثابتا ويكون القيد كما يلى :

××× من حـ/ رأس المال (الشركاء القدامى)

(أ)

(ب)

××× إلى حـ/ رأس المال (الشريك الجديد) " جـ "

ويتم دفع القيمة بين الشركاء ، دون أن تتأثر الشركة بذلك .

ثانيا : إضافة حصة جديدة إلى رأس المال :

وذلك بأن يقوم الشريك الجديد ، بدفع حصته فى رأس المال ، وإضافة قيمتها إلى أموال الشركة . وفى هذه الحالة ، يقدم الشريك الجديد حصته نقدا أو أصول مختلفة أو

منشأة تجارية . ولاتختلف القيود اللآزمة لإثبات إنضمام الشريك الجديد ، عن القيود التى سبق ذكرها عند الكلام على تكوين شركات التضامن والتوصية .

وتقوم الشركة بإعداد ميزانية لها فى تاريخ الإنضمام وفى هذا الصدد - عند إنضمام شريك جديد - هناك إحتمالين :

(أ) الإنضمام على أساس القيم الدفترية للأصول والخصوم .

(ب) الإنضمام على أساس إعادة التقدير .

١- الإنضمام على أساس القيم الدفترية للأصول والخصوم :

وهنا يوافق الشركاء جميعا - بما فيهم الشريك الجديد - على هذه الميزانية ، ويقبلون التقديرات الواردة بها . فى هذه الحالة ، لايثبت شيئ فى الدفاتر سوى قيام الشريك الجديد بسداد حصته . كما يلاحظ أنه إذا كانت هناك ارباح أو خسائر لم يتم توزيعها على الشركاء ، فإنها تكون جزء من حقوق الشركاء القدامى ومن ثم فإنها توزع عليهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر التى كانت سارية بين الشركاء القدامى قبل الإنضمام .

٢- الإنضمام على أساس إعادة التقدير :

قد يقرر الشركاء إجراء تعديلات على هذه التقريرات بالزيادة أو التخفيض نتيجة لإعادة تقدير أصول الشركة وخصومها ، بما فى ذلك الأصول غير الملموسة ومن بينها شهرة المحل .

وتثبت التعديلات التى يتفق عليها الشركاء فى حـ/ إعادة التقدير السابق شرحه ، ويوزع رصيد هذا الحساب على الشركاء القدامى بنسبة توزيع الأرباح والخسائر السائدة قبل الإنضمام فالشريك الجديد لايدخل فى هذا التوزيع حيث لم يكون له فضل أو يد فى الوصول إلى هذه النتيجة فمن الطبيعى أنه لايشترك مع الشركاء الأصليين فى إقتسام الأرباح أو الخسائر .

ويراعى فى جميع الأموال أن كل الرباح أو الخسائر أو مافى حكمها ، التى لم توزع بعد على الشركاء القدامى ، تكون من حقهم وحدهم ، وتقسم بينهم دون الشريك الجديد .

وقد يحدث أحيانا ، أن ينضم الشريك الجديد أثناء المدة التجارية ، ويرى الشركاء عدم إجراء جرد فعلى فى ذلك التاريخ . ففى هذه الحالة يجب الإتفاق على الطريقة التى تتبع فى نهاية المدة التجارية ، للتفرقة بين الأرباح والخسائر التى تحققت قبل الإنضمام والتى هى

من حق الشركاء الأصليين - وبين الأرباح والخسائر التى نتجت بعد الانضمام - والتى هى من حق الشركاء جميعا - فتقسم مثلا بنسبة الزمن ، أو نسبة المبيعات ، أو أية نسبة أخرى عادة .

❀ مشاكل الإنضمام :

اوضحنا فيما سبق أن إنضمام شريك جديد يكون على أساس إعادة تقدير عناصر المركز المالى . حيث يتضمن حـ/ إعادة التقدير الأرباح والخسائر الناتجة عن الصول والخصوم عند إعادة التقدير فيجعل هذه الحساب - كما سبق القول - مدينا بنقص الصول وزيادة الخصوم ودائنا بزيادة الأصول ونقص الخصوم ونتيجة هذا الحساب توزع بين الشركاء القدامى فقط بنسبة توزيع الأرباح والخسائر التى كانت سارية بينهم قبل الإنضمام .

وقد يتفق الشركاء على إعادة تقدير الصول والخصوم وعدم إثبات ذلك التعديل فى الدفاتر ففى هذه الحالة يتم تسوية الوضع بأن يدفع الشريك المنضم نصيبه فى الزيادة فى قيمة صافى الأصول إلى الشركاء القدامى بعد توزيعه بينهم بالنسبة التى توزع بها الأرباح والخسائر ويعوض الشركاء القدامى المنضم بمقدار نصيبه فى النقص فى قيمة صافى الأصول بطريقة أو بأخرى .

ونبين فيما يلى أهم المشاكل الأخرى بخلاف إعادة التقدير والتى تثار عادة عند إنضمام شريك جديد وهى :

أولا : معالجة شهرة المحل عند إنضمام شريك جديد .

ثانيا : معالجة بوليصة التأمين عند إنضمام شريك جديد .

ثالثا : معالجة الإحتياطى العام عند إنضمام شريك جديد .

أولا : معالجة شهرة المحل عند إنضمام شريك جديد :

تتوقف طريقة معالجة الشهرة فى دفاتر الشركة عند إنضمام شريك جديد على أمور عديدة أهمها :

(١) القيمة التى يتفق عليها للشهرة عند الإنضمام .

(٢) ظهور الشهرة فى الدفاتر عند الإنضمام بقيمتها الحقيقية ، أو عدم ظهورها .

(٣) رغبة الشركاء فى ظهور الشهرة فى الدفاتر بعد الإنضمام بقيمتها الكليـة ، أو عدم ظهورها إطلاقا .

(٤) عجز أو عدم عجز الشريك المنضم عن دفع حصته فى الشهرة .

(٥) ما إذا كانت ن به توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء الأصليين (أى قبـل إنضمام الشريك الجديد) ستظل كما هى دون تغيير بعـد إنضمـام الشـريك الجديد أم تعدل .

فإذا إتفق الشركاء على دخول شريك جديد معهم فى الشركة فإنـهم - كمـا سـبق القـول - يقومون بفحص وإعادة تقدير اصول الشركة وخصومها ، بما فـى ذلـك شـهرة المحل .

وفى هذه الحالة ، فإن شهرة المحل التى هى حق خـالص للشـركاء الأصليين ، تصبح بدخول الشريك الجديد ملكا لهم أجمعين . وبعبارة أخـرى ، فـإن الشـريك الجديد سيشاركهم فى إقتسام الرباح الزائدة ، التى كانت قبل إنضمامه للشركة من حقهم وحدهـم . ولذلك يجب تعويضهم عن حرمانهم من الأرباح الزائدة التى سيحصل عليها الشريك الجديد .

وعند إعادة تقدير الشهرة فهناك إحتمالين أولهما أن الشـهرة ليـس لـها رصيد بالدفاتر (أى عدم ظهور شهرة المحل بالميزانية) ، وثانيهما أن الشهرة لها رصيد بالدفـاتر (أى تظهر ضمن أصول المحل) ونتناول فيما يلى أهم المشاكل المحاسبية والتوجيه المحاسبى فى الحالتين .

(١) حالة عدم ظهور شهرة المحل بالميزانية :

فإذا كانت شهرة المحل غير ظاهرة (مستترة) ضمن أصول الشركة ، فمعنـى هـذا أنها نشأت نتيجة لما بذله الشركاء الأصليين من جهود ونفقات . ويكون لكل منهم نصيبا فـى قيمتها تعادل نصيبه فى الأرباح بالنسبة الأصلية .

وفى هذه الحالة ، قد يتفق الشركاء على إحدى طريقتين :

(أ) إثبات قيمة شهرة المحل فى حالة عدم دفع الشريك المنضم لحصته فى الشهرة :

وذلك بأن يفتح حساب لشهرة المحل يجعل مدينا بقيمتها التى تظهر بـها فى ميزانية الشركة . وفى الوقت نفسه ، يثبت حق كل شريك مـن الشـركاء

الأصليين فى قيمتها ، بأن تقسم بينهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ، وتعلى حصصهم فى رأس المال كل بقدر نصيبه ، بأن يجعل دائنا بها .

ويستخلص مما تقدم ، أنه إذا إتفق الشركاء - فى حالة دخول شريك جديد - على إثبات الشهرة ، أو قيمة الزيادة فيها ، فلا يدفع الشريك الجديد أى مبلغ للشركاء الأصليين . لأن النصيب الأصلى لكل منهم فى هذه القيمة يكون قد تم إثباته وإضافته على حصته فى راس المال .

مثال :

نفرض أن (أ) ، (ب) شريكان فى شركة تضامن يقسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ١ على التوالى إتفق على أن ينضم إليهما (ج) ويكون له ثلث الأرباح ، وعلى أن تظل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين الأصليين بدون تغيير . كما إتفقا على أن تقدر قيمة شهرة المحل بمبلغ ٤٥٠٠ جنية .

٤٥٠٠		من حـ/ شهرة المحل
		إلى حـ/ رأس المال
	٣٠٠٠	(أ)
	١٥٠٠	(ب)
		إثبات قيمة شهرة المحل

(ب) عدم إثبات شهرة المحل فى حالة دفع الشريك المنضم لحصته فى شهرة المحل :

وقد يرى الشركاء عدم إثبات شهرة المحل فى دفاتر الشركة ولذلك فإنها تظل غير ظاهرة فى ميزانيتها . وفى هذه الحالة ، لا تجرى أية قيود يتعلق بشهرة المحل .

غير أنه يجب أن يعوض الشريك الجديد ، الشركاء الأصليين ، عن حرمانهم من جزء من الأرباح الزائدة ، التى سيحصل عليها . فيقوم الشريك الجديد بدفع تعويض نقدى للشركاء الأصليين ، يعادل نصيبه فى قيمة الشهرة بنسبة حصته فى الرباح (١٥٠٠) جنية ويقسم المبلغ المدفوع بين الشركاء الأصليين بنسبة توزيع الأرباح الخسائر .

ومعنى ذلك أنه إذا إتفق الشركاء على عدم إثبات قيمة شهرة المحل ، أو قيمة الزيادة فيها ، فإن الشريك الجديد يدفع نصيبه فيها .

وتعلى المبالغ المدفوعه على الحسابات الجارية للشركاء .

وإمتداد للمثال السابق نفترض أن الشركاء قررا بمناسبة إنضمام الشريك (ج) تعديل نسبة توزيع الرباح والخسائر بأن تصبح بالتساوى ، فإنه يجب إعداد كشف تسوية لإثبات حق الشريكين الأصليين فى قيمة الشهرة . كما يلى :

كشف التسوية

بيان	(أ)	(ب)	(ج)
توزيع الشهرة بعد الإنضمام بالنسبة الجديدة ١ : ١ : ١	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
توزيع الشهرة قبل الإنضمام بالنسبة القديمة ٢ : ١	١٥٠٠٠	صفر	١٥٠٠٠

معنى ذلك أن الشريك (ج) سوف يعوض الشريك (أ) بمبلغ ١٥٠٠٠ جنية ويضافى هذا المبلغ للحساب الجارى للشريك (أ) كالآتى :

(٢) حالة ظهور شهرة المحل بالميزانية :

قد يكون لشهرة المحل رصيد بالدفاتر وقت الإنضمام أى ظاهرة ضمن أصول الشركة ، فإنه يعاد تقدير قيمتها كاى أصل آخر .

وفى هذا الصدد هناك إحتمالين الأول فقد يتم شهرة المحل بقيمة أقل من الرصيد الدفترى وينتج عن ذلك خسارة نتيجة لهذا التخفيض فى قيمة الشهرة . وقد إختلفت الآراء المحاسبية بخصوص المعالجة المحاسبية لهذه الخسارة فيرى البعض تحميل حساب إعادة التقدير بهذه الخسارة ، ويرى رأى البعض حـ/ رأس المال (للشركاء) مدينا وحساب الشهرة دائنا ونعتقد أن الرأى الثانى أكثر صوابا .

أما إذا كان تقدير الشهرة يزيد عن الرصيد الدفترى أى أن هناك أرباح ناتجه عن هذا التقدير فتعالج كأنها شهرة جديدة ، ويكون لكل شريك من الشركاء الأصليين نصيب فى قيمة الزيادة يعادل نصيبه فى الرباح بالنسبة الأصلية قبل دخول الشريك الجديد .

وتعالج الزيادة فى قيمة الشهرة معالجة الشهرة غير الظاهرة فى الميزانية التى سبق شرحها ، حسب إتفاق الشركة طريقتين :

(أ) إثبات الزيادة كاملة فى حالة عدم دفع الشريك المنضم :

وذلك بأن تضاف الزيادة على حساب شهرة المحل ، ويجعل مدينا بقيمتها . وفى الوقت نفسه ، يثبت حق الشركاء الأصليين فيها ، بأن تقسم بينهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ، وتعلى بها حصصهم فى رأس المال ، بجعله دائنا .

مثال :

إمتداد للمثال السابق وبفرض أن شهرة المحل كانت مقومة وظاهرة فى الميزانية بمبلغ ٣٦٠٠ جنية وقدرت الشهرة كما سبق القول بمبلغ ٤٥٠٠ جنية ، فإن إثبات الزيادة (وقدرها ٩٠٠ جنية) يكون بالقيد التالى :

٩٠٠ من حـ / شهرة المحل

٩٠٠ إلى حـ/ راس المال

٦٠٠ (أ)

٣٠٠ (ب)

إثبات الزيادة فى قيمة شهرة المحل

(ب) عدم إثبات الزيادة فى حالة دفع الشريك المنضم نصيبه فى الزيادة :

فى هذه الحالة فإن الشريك الجديد يقوم بدفع تعويض نقدى للشركاء الأصليين ، يعادل نصيبه فى قيمة الزيادة ، بنسبة حصته فى الربح (أى ٣٠٠ جنية) ويقسم المبلغ المدفوع بين الشريكين الصليين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ، ويعلى الحسابات الجارية للشركاء .

مثـــــال :

وإمتداد للمثال السابق وبفرض أن الشركاء - فى هذه الحالة قرروا بمناسبة دخول الشريك الجديد ، تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بأن تصبح بالتساوى ، أن الشريك الجديد (ج) دفع نصيبه فى الزيادة فإنه يجب إجراء التسوية اللآزمة لإثبات حق الشريكين الأصليين فى قيمة الزيادة كالآتى

كشف التسوية

بيان	(أ)	(ب)	(ج)
توزيع قيمة الزيادة بعد الإنضمام بالنسبة الجديدة ١ : ١ : ١	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠
توزيع قيمة الزيادة قبل الإنضمام بالنسبة القديمة ٢ : ١	٦٠٠	٣٠٠	-
	- ٣٠٠	صفر	+ ٣٠٠

ومعنى هذا أن الشريك (ج) يدفع للشريك (أ) مبلغ وقدره ٣٠٠ج ويضاف كله لحسابه الجارى . ويكون القيد كالآتى :

٣٠٠ من حـ/ البنك

٣٠٠ إلى حـ/ جارى الشريك (أ)

ويلاحظ أنه طبقا لهذه التسوية أن القيمة الدفترية لشهرة المحل تظل كما هى بالميزانية أى ٣٦٠٠ جنية .

ثانيا : معالجة بوليصة التأمين على الحياة عند إنضمام شريك جديد :

سبق أن أوضحنا - عند الحديث عن بوليصة التأمين على حياة الشركاء - الطرق المختلفة التى يتم بمقتضاها معالجة أقساط التأمين المدفوعة ، وعند ضم شريك جديد فيجب إتخاذ الإجراءات اللآزمة مع شركة التأمين لضم الشريك الجديد لبوليصة التأمين المشتركة ، وبعد ذلك تتم معالجة البوليصة وتسوية مراكز الشركاء طبقا لما يلى :

(١) إذا كان رصيد البوليصة يتمثل في مجموع الأقساط المدفوعة (أي أن القسط يعالج كمصروف رأسمالي) :

يتعين في هذه الحالة تخفيض رصيد البوليصة إلى ما يعادل قيمتها الحالية ، ويعالج ذلك بجعل حساب البوليصة دائنا بالفروق بين رصيد البوليصة والقيمة الحاليـــة مـــع جعـــل الحسابات الجارية للشركاء الصليين مدينة وذلك بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينـــهم قبـــل إنضمام الشريك الجديد :

مثـــال :

أ ، ب شريكان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخســـائر بالتســـاوى ، أنضـــم الشريك (ج) إليهما وكان رصيد البوليصة وقت الإنضمام ١٠٠٠ جنية (عبارة عـــن عشـــرة أقساط قيمة القسط ١٠٠ جنية ، فإذا علمت أن القيمة الحالية للبوليصة وقت الإنضمام هـــي ٧٠٠ جنية . فالمطلوب إجراء قيود اليومية اللازمة :

قيود اليومية :

٣٠٠		من حـــ/ جارى الشركاء
		١٥٠ (أ)
		١٥٠ (ب)
	٣٠٠	إلى حـــ/ بوليصة التأمين
		تخفيض رصيد البوليصة بمبلغ ٣٠٠ بحيث تعكس قيمتها الحالية .

(٢) إذا كانت الأقساط سبق معالجتها على أساس أن تظهر البوليصة بقيمتها الحالية :

في هذه الحالة لايحتاج الأمر إلي تسوية لأن تاريخ إنضمام الشريك الجديـــد يكـــون عادة في نهاية سنة مالية معينة .

(٣) إذا كانت الأقساط تعالج كمصروف إيرادى :

في هذه الحالة لا يكون للبوليصة رصيد في الدفاتر وبالتالى فإنها تمثل أصل مســـتتر ومن ثم فإن معالجتها لاتختلف عما سبق أن بيناه بالنسبة لشهرة المحل .

ثالثا : معالجة الإحتياطى العام عند إنضمام شريك جديد :

قد يظهر ضمن الخصوم بالميزانية رصيد للإحتياطى العام عند إنضمام شريك جديد للشركة وفى هذه الحالة يعالج الإحتياطى كما سبق أن بينا بالنسبة لشهرة المحل .

مثال :

نفرض أن شركة تضامن مكونة من (أ) ، (ب) ويقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ ، أنضم لهما الشريك (ج) وإتفق على أن تصبح نسبة توزيع الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٣ : ٤ ، فإذا فرضنا أن رصيد الإحتياطى العام بالدفاتر وقت الإنضمام ٥٠٠٠ جنية .

فالمطلوب :

إجراء قيود اليومية فى الحالات الآتية :

(١) حالة عدم دفع الشريك المنضم نصيبه فى الإحتياطى العام .

(٢) حالة ما إذا دفع الشريك المنضم نصيبه فى الإحتياطى العام .

الحل :

(١) حالة عدم دفع الشريك المنضم نصيبه فى الإحتياطى العام :

٥٠٠٠		من حـ/ الإحتياطى العام
	٥٠٠٠	إلى حـ/ جارى الشركاء
		٣٠٠٠ (أ)
		٣٠٠٠ (ب)
		توزيع الإحتياطى العام على الشريكين أ ، ب

(٢) حالة ما إذا دفع الشريك المنضم نصيبه فى الإحتياطى العام :

يلزم فى هذه الحالة إعداد مذكرة تسوية كالآتى :

	(أ)	(ب)	(ج)
توزيع الإحتياطى العم بعد الإنضمام ٢ : ٣ : ٥	١٠٠٠	١٥٠٠	٢٥٠٠
توزيع الإحتياطى العام قبل ٣ :٢	٣٠٠٠	٢٠٠٠	-
	- ٢٠٠٠	- ٥٠٠	+ ٢٥٠٠

ويكون القيد اللآزم كما يلى

٢٥٠٠		من حـــ/ البنك
	٢٥٠٠	إلى حـــ/ جارى الشركاء ٢٠٠٠ (أ) ٥٠٠ (ب)
		ما دفعه الشريك (جـــ) مقابل حصته فى الإحتياطى العام

مثال عامـــــ :

(أ) شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى وفى ١/١/١٩٨١ أنضم إليهما (ج) وقد كانت ميزانية الشركة فى ذلك التاريخ كما يلى :

الأصول : (المبالغ بالجنيهات)

٤٠٠٠ شهرة المحل ـ ٨٠٠٠ عقارات ـ ٧٠٠٠ آلات ـ ٤٠٠٠ أثاث ـ ٦٦٠٠ مخزون بضائع ـ ٤٤٠٠ بوليصة التأمين على الحياة ـ ١١٠٠٠ مدينون ٧٠٠٠ بنك جارى ـ ١٦٠٠جارى الشريك (أ) .

الخصوم : (المبالغ بالجنيهات) :

٢٨٠٠٠ راس المال (١٦٠٠٠ حصة (أ) ، ١٢٠٠٠ حصة (ب) ٤٠٠٠ إحتياطى عام - ٢٩٠٠ دائنون - ٤٠٠٠ قرض (أ) - ٦٨٠٠ أوراق الدفع ١١٠٠ مصروفات مستحقة - ٨٠٠ جارى (ب) - ١٠٠٠ مخصص ديون مشكوك فى .

وبمناسبة إنضمام الشريك (ج) تم الإتفاق على مايلى :

أولا : فحص المركز المالى للشركة وقد تبين ما يلى :

(١) قدرت شهرة المحل بمبلغ ٦٠٠٠ جنية .

(٢) بفحص حساب مخصص إهلاك العقار تبين أن محاسب الشركة قام بحسابه على أساس قيمة العقار بما فى ذلك الآراض علما بأن قيمة الآراض ٢٠٠٠ جنية .

(٣) معدل إهلاك الآلات فى الأعوام الماضية مغالى فيه علماص بأن المعدل المتفق عليه هو ١٠% .

(٤) يتضمن رصيد مخزون البضائع ما قيمته ٦٠٠ بضائع تالفة لأسباب طبيعية .

(٥) بلغت الديون المعدومة بمبلغ ٥٠٠ جنية - كما يقدر مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ١٥٠٠ جنية .

(٦) القيمة الحالية لبوليصة التأمين على الحياة ٤٠٠٠ جنية .

(٧) تقدر المصروفات المستحقة بمبلغ ٩٠٠ جنية والمصروفات المقدمة بمبلغ ٧٠٠ جنية .

ثانيا : رأس مال الشركة ٥٢٠٠٠ جنية بحيث تكون حصة (أ) ٢٠٠٠ حصة (ب) ١٦٠٠٠ جنية ، وحصة الشريك الجديد (ج) ١٦٠٠٠ جنية .

ثالثا : يقوم الشريك (ج) بسداد حصة فى رأس المال بشيك فى بنك الشركة كما يقوم بدفع نصيبه فى الإحتياطى العام . أما الشريكين (أ) ، (ب) فيقوم كل منهما بسحب أو إيداع ما ينقص أو يزيد عن حصتهما فى رأس المال طبقا للإتفاق المنصوص عليه على أن تدخل أرصدة الحسابات الجارية وقرض الشريك (أ) فى التسوية .

رابعا : تصبح نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء ٢ : ٢ : ١ على التوالى .

والمطلوب :

(١) قيود اليومية لإثبات ما تقدم .

(٢) تصوير حـ/ إعادة التقدير ، حـ/ جارى الشركاء ، حـ/ رأس المال ، الميزانية بعد الإنضمام .

الحل :

قيود اليومية

١٦٠٠		من حـ/ إعادة التقدير
	٦٠٠	إلى حـ/ مخزون البضائع
	٥٠٠	إلى حـ/ المدينون
	٥٠٠	إلى حـ/ م. الديون المشكوك فى تحصيلها
		إثبات النقص فى الأصول والزيادة فى الخصوم
٥٠٠		من حـ/ مخصص إهلاك العقار .
١٠٠٠		من حـ/ مخصص إهلاك الآلات
٢٠٠		من حـ/ المصروفات المستحقة
٧٠٠		من حـ/ المصروفات المقدمة
	٢٤٠٠	إلى حـ/ إعادة التقدير
		إثبات نقص الخصوم وزيادة الأصول .
٨٠٠		من حـ/ إعادة التقدير
	٨٠٠	إلى حـ/ جارى الشركاء
		٤٠٠ (أ)
		٤٠٠ (ب)
		إثبات الأرباح الناتجة عن إعادة التقدير
٢٠٠٠		من حـ/ شهرة المحل
	٢٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال
		١٠٠٠ (أ)
		١٠٠٠ (ب)
		إثبات الزيادة فى الشهرة وتوزيعها على الشركاء القدامى فقط .

تابع قيود اليومية :

٤٠٠		من حـــ/ جارى الشركاء ٢٠٠ (أ) ٢٠٠ (ب)
	٤٠٠	إلى حـــ/ بوليصة التأمين إثبات النقص فى قيمة البوليصة
١٦٨٠٠		من حـــ/ البنك
	١٦٠٠٠	إلى حـــ/ رأس مال (ج)
	٤٠٠	إلى حـــ/ جارى الشريك (أ)
	٤٠٠	إلى حـــ/ جارى الشريك (ب) إثبات سداد حصة الشريك (ج) فى رأس المال ومقدار التعويض فى الإحتياطى العام للشركاء القدامى .
٤٠٠٠		من حـــ/ قرض الشريك
	٤٠٠٠	إلى حـــ/ رأس مال الشريك (أ) إستخدام قرض الشريك (أ) فى زيادة رأسمالة
١٠٠٠		من حـــ/ رأس مال (أ)
	١٠٠٠	إلى حـــ/ جارى الشريك (أ) إقفال الحساب الجارى للشريك (أ) فى حـــ رأسمـــالة .
١٤٠٠		من حـــ/ جارى الشريك (ب)
	١٤٠٠	إلى حـــ/ رأس مال (ب) إقفال الحساب الجارى للشريك (ب) فى حـــ/ رأسمالة .
١٦٠٠		من حـــ/ البنك
	١٦٠٠	إلى حـــ/ رأس المال (ب) قيام الشريك (ب) بسداد ما عليه بشيك

كشف تسوية الإحتياطى العام

بيان	(أ)	(ب)	(ج)
توزيع الإحتياطى العام بعد الإنضمام ٢: ٢: ١	١٦٠٠	١٦٠٠	٨٠٠
توزيع الإحتياطى العام قبل الإنضمام ١ : ١	٢٠٠٠	٢٠٠٠	-
	٤٠٠-	٤٠٠ -	٨٠٠ +

هـ/ إعادة التقدير

٦٠٠	إلى حـــ/ مخزون البضائع	٥٠٠	من حـــ/ مخصص ك . العقار
٥٠٠	إلى حـــ/ المدينون	١٠٠٠	من حـــ/ مخصص ك . الآلات
٥٠٠	إلى حـــ/ مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	٢٠٠	من حـــ/ المصروفات المستحقة
٨٠٠	رصيد مرحل	٧٠٠	من حـــ/ المصروفات المقدمة
٢٤٠٠		٢٤٠٠	
٨٠٠	إلى حـــ/ جارى الشركاء ٤٠٠ (أ) ٤٠٠ (ب)	٨٠٠	رصيد منقول
٨٠٠		٨٠٠	

حـ/ جارى الشركاء

(أ)	(ب)	بيان	(أ)	(ب)	بيان
١٦٠٠	-	رصيدمنقول	-	٨٠٠	رصيد منقول
٢٠٠	٢٠٠	إلى حـ/بوليصة التأمين	٤٠٠	٤٠٠	من حـ/ أ . التقدير
			٤٠٠	٤٠٠	من حـ/ البنك
-	١٤٠٠	إلى حـ/ رأس مال (ب)	١٠٠٠	-	من حـ/ رأس مال (أ)
١٨٠٠	١٦٠٠		١٨٠٠	١٦٠٠	

حـ/ رأس المال

(أ)	(ب)	(ج)	بيان	(أ)	(ب)	(ج)	بيان
١٠٠٠	-	-	إلى حـ/ جارى الشريك (أ)	١٦٠٠٠	١٢٠٠٠	-	رصيد منقول
				١٠٠٠	١٠٠٠	-	من حـ/ شهرة المحل
٢٠٠٠٠	١٦٠٠٠	١٦٠٠٠	الرصيد المرحل	-	-	١٦٠٠٠	من حـ/ البنك
				٤٠٠٠	-	-	من حـ/ قرض الشريك (أ)
				-	١٤٠٠	-	من حـ/ جارى الشريك (ب)
				-	١٦٠٠	-	من حـ/ البنك
٢١٠٠٠	١٦٠٠٠	١٦٠٠٠		٢١٠٠٠	١٦٠٠٠	١٦٠٠٠	

الميزانية بعد الإنضمام

٦٠٠٠		شهرة المحل			رأس المال
	٨٠٠٠	عقارات		٢٠٠٠٠	(أ)
	١٥٠٠	- م.ك العقار		١٦٠٠٠	(ب)
٦٥٠٠				١٦٠٠٠	(ج)
	٧٠٠٠	آلات	٥٢٠٠٠		
	٢٠٠٠	- م.ك آلات ١٠%	٤٠٠٠		أ. عام
٥٠٠٠			٢٩٠٠		دائنون
٤٠٠٠		أثاث	٦٨٠٠		أوراق دفع
٦٠٠٠		بضاعة	٩٠٠		مصروفات مستحقة
	١٠٥٠٠	مدينون			
	١٥٠٠	مخصص د.م فيها			
٩٠٠٠					
٤٠٠٠		بوليصة التأمين			
٢٥٤٠٠		بنك جارى			
٧٠٠		مصروفات مقدمة			
٦٦٦٠٠٠			٦٦٦٠٠٠		

المبحث الثانى

إنفصال شريك من الشركة

رأينا أن شركات الأشخاص تقوم على الثقة المتبادلة بين الشركاء ، ولذلك فإن الشركة تنقضى بوفاة أحد الشركاء أو بالحجز عليه أو باعسارة أو بافلاسه (المادة ٥٢٨ من القانون المدنى) غير أنه يجوز أن يتفق الشركاء فى عقد الشركة على أنه إذا توفى أحدهم أو حجز عليه أو أعسر أو أفلس فلا تنحل الشركة ، بل تستمر مع ورثته ولو كانوا قصرا ، أو فيما بين الباقى من الشركاء . وبهذا يمكن تفادى حل الشركات الناجحه والموفقة فى أعمالها .

وموت أحد الشركاء ، قد يقع فى أى وقت أثناء قيام الشركة ، وفى هذه الحالة ، لايجوز أن يحل ورثته محله فيها ، إلا إذا إتفق على أن تستمر الشركة بين الشركاء الباقين وبين ورثة الشريك المتوفى .

كذلك فإنه يجوز لأى شريك أن ينسحب من الشركة - إذا كان مدتها غير معينة - بشرط ألا يكون إنسحابه حاصلا على غش ، أو فى وقت غير لائق ، وأن يعلن ذلك إلى سائر الشركاء قبل حصوله . فإذا كانت الشركة معينة المدة ، فإنه يجوز لأى شريك أن يطلب من القضاء أخراجه من الشركة متى أستند فى ذلك إلى أسباب معقولة . (المادة ٥٣١ من القانون المدنى) وفى هذه الحالة تنحل الشركة ، مالم يتفق باقى الشركاء على إستمرارها .

وأخيرا : فإنه يحق لكل شريك ، أن يطلب من القضاء الحكم بفصل شريك آخر ، على أن تظل الشركة قائمة فيما بين الباقيين ، إذا وجدت أسباب مبررة لذلك . كأن يكون وجوده فى الشركة قد أثار أعتراضا على مد أجلها ، وأن تكون تصرفاته سببا مسوغا لحل الشركة .

وعند إنفصال شريك أو وفاته يجب تحديد حقوق الشريك المنفصل أو المتوفى ، فيجب تحديد حقوقه فى أصول الشركة المعاد تقديرها وفى أصول الشركة غير الظاهرة وكذلك أرباح أو خسائر الشركة من تاريخ آخر ميزانية عمومية مستخرجه إلى تاريخ الوفاة أو الإنفصال ويكون للشريك أو ورثته نصيبا فى أموال الشركة يقدر حسب قيمته يوم الوفاة أو الإنفصال . ويسدد إليه حسب المتفق عليه سواء نقدا أو على دفعات .

حقوق الشريك المنفصل :

عند إنفصال شريك لأى سبب من الأسباب تحدد حقوقه أو الإلتزامات على الوجــــه التالى :

(١) نصيبه فى أرباح أو خسائر الشركة حتى تاريخ الإنفصال .

(٢) نصيبه فى أرباح أو خسارة إعادة تقدير أصول وخصوم الشركة .

(٣) نصيبه فى الأصول غير الظاهرة (المستترة) فى الميزانية وهى :

أ- حصته فى شهرة المحل غير الظاهرة أو المستترة .

ب- حصته فى الإحتياطى العام .

ج- حصته فى بوليصة التأمين على الحياة .

أولاً: نصيب الشريك فى الرباح أو الخسائر حتى تاريخ الإنفصال :

قــد يحــدد نصيــب الشــريك فــــى الأربـــاح أمـــا عــــلى أســـاس فعلى أو على أساس إتفاقى .

ففى الحالة الأولى يتعين إجراء جرد فعلى فى تاريخ الإنفصال وتستخرج حســـابات ختامية يحدد نصيب الشريك فيها على أساس صافى الربح المستخرج وطبقا لما هـــو متفـــق عليه فى عقد الشركة . أو قد لا يجرى جردا فعليا وإنما تستخرج الحسابات فى نهاية المـــدة التجارية على أن تقسم الأرباح بين المدتين حسب ما إتفق عليه الشركاء .

أما الحالة الثانية فقد يتفق الشركاء - تفاديا لعمل حسابات ختامية - علـــى أســـاس لتحديد هذه الحصة فقد تحدد على أساس أرباح السنة الماضية أو متوسط أرباح عدد معيــــن من السنوات أو بنسبة معينة من حصة الشريك المنفصل فى رأس المال وذلك طبقـــا لإتفـــاق الشركاء ونصوص عقد الشركة .

وبصفة عامة يمكن حصر حصة الشريك المنفصل فى الأرباح فى فائدة رأس المـــال وفائدة المسحوبات ونصيبه فى الأرباح والخسائر ولايضاح ذلك نبين المثال التالى :

مثالـــــــ :

(أ) ، (ب) ، (ج) شركاء فى شركة تضامن ينص عقدها على مايلى :

(١) تحسب فائدة على رأس المال بمعدل ٦% وعلى المسحوبات بمعدل ٦% سنويا أيضا .

(٢) توزع الأرباح والخسائر بعد ذلك بنسبة ٢ : ١ : ١ .

(٣) تحسب للشريك المنفصل أرباح بمعدل سنوى ١٥ % من رأس المال علاوة على فائدة رأس المال .

وفى ١/١/١٩٨١ توفي الشريك (ج) وكانت الأرصدة بدفاتر الشركة في ذلك التاريخ كما يلي :

٤٨٠٠٠ رأس المال (بالتساوي بين الشركاء) - ٦٠٠ مسحوبات (ج) (بتاريخ أول فبراير) .

فالمطلوبـــ :

١-إجراء قيود اليومية اللازمة.

٢-تصوير حـــ/ رأس المال.

الحلـــــــ :

فائدة رأس مال (ج) = ١٦٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{٨}{١٢}$ = ٦٤٠ جنية

فائدة مسحوبات (ج) = ٦٠٠ × $\frac{٥}{١٠٠}$ × $\frac{٦}{١٢}$ = ١٥ جنية

أرباح الشريك (ج) = ١٦٠٠٠ × $\frac{١٥}{١٠٠}$ × $\frac{٨}{١٠٠}$ = ١٦٠٠ جنية

قيود اليومية :

٦٠٠		من حـــ/ رأس المال (ج)
	٦٠٠	إلى حـــ/ مسحوبات الشريك (ج)
		إقفال حساب مسحوبات الشريك
٦٤٠		من حـــ/ فائدة رأس المال (ج)
	٦٤٠	إلى حـــ/ رأس مال (ج)
		فائدة رأس المال المستحقة للشريك (ج)
١٥		من حـــ/ أرباح (ج)
	١٥	إلى حـــ/ فائدة مسحوبات (ج)
		إثبات الفائدة المستحقة على مسحوبات الشريك (ج)
١٦٠٠		من حـــ/ أرباح (ج)
		إلى حـــ/ رأس مال (ج)
		إثبات النصيب المستحق للشريك (ج) في الأرباح

وفي نهاية العام يقفل كل من حساب فائدة راس المال وفائدة المسحوبات بعد حساب الفوائد بالنسبة للشريكين (ا) . (ب) وحساب الرباح (ج) في حساب توزيع الرباح والخسائر .

٦٠٠	إلى حـــ/ المسحوبات	١٦٠٠٠	رصـــــيد
١٥	إلى حـــ/ فائدة مسحوبات (ج)	٦٤٠	من حـــ/ فائدة رأس مال (ج)
		١٦٠٠	من حـــ/ أرباح (ج)

ثانيا : نصيب الشريك المنفصل فى أرباح أو خسائر إعادة التقدير :

يتبع فى هذه الحالة ما سبق شرحة عند إنضمام شريك أى يفتح حساب إعادة التقدير ويوزع رصيده سواء ربح أو خسارة عند إنفصال شريك بنسبة توزيع الأرباح والخسائر - التى كانت سارية قبل الإنفصال - بين الشركاء بما فيهم الشريك المنفصل .

وليس معنى ذلك أنه لابد فى حالة إنفصال شريك من إعادة تقدير اصول وخصوم الشركة بل يجوز إتفاق جميع الشركاء على إعتبار آخر ميزانية قبل الإنفصال أساسا لتقدير صافى أصول الشركة دون حاجة لإعادة التقدير .

ثالثا : نصيب الشريك المنفصل فى الأصول غير الظاهرة (أو المستترة) :

الشريك المنفصل شارك الشركاء الآخرين فى تكوين الشهرة التى لم تثبت فى الدفاتر حيث أن تكوينها كان بمجهود مشترك من الشركاء وعلى هذا يجب تقدير الشهرة عند إنفصال شريك وجعل حسابه دائنا بنصيبه فيها . أما إذا كانت الشهرة مثبته فى الدفاتر فتعامل كأى أصل آخر أى يعاد تقديرها ، كما سبق أن أوضحنا ذلك عند إنضمام شريك جديد .

كذلك للشريك المنفصل حق فى بوليصة التأمين إذا كان الشركاء يعتبرون قسط التأمين على الحياة مصروف إيرادى ففى هذه الحالة تعتبر البوليصة أصل مستتر ولاتظهر بالميزانية وفى هذه الحالة يكون للشريك المنفصل حق فى هذه البوليصة كما سيتضح ذلك فيما بعد .

أيضا للشريك المنفصل حق فى الإحتياطى العام حيث أن هذا الإحتياطى قد تم تكوينه بجهود الشركاء جميعا فى الفترة التى سبقت إنفصال الشريك . لذلك فإن الإحتياطى من حق الشركاء جميعا ويوزع عليهم بالنسبة التى كانت سارية قبل الإنفصال .

وفيما يلى شرح تفصيلى للمشاكل المحاسبية للشهرة وبوليصة التأمين والإحتياطى العام عند الإنفصال .

(١) المعالجة المحاسبية للشهرة عند إنفصال شريك :

رأينا أنه إذا إنفصل أحد الشركاء من الشركة ، وإتفق الشركاء الباقون على أن تستمر الشركة بينهم ، فإنه يجب تحديد حقوق الشريك المنفصل فى أموال الشركة . بما فى ذلك نصيبه فى قيمة شهرة المحل . وفى هذه الحالة ، فإن شهرة المحل التى هى حق

للشركاء جميعا ، تصبح بخروج الشريك المنفصل ملكا للشركاء الباقين . وبعبارة أخـــرى ، فإن الشريك المنفصل سيحرم من نصيبه فى الرباح الزائدة التي كانت من حقه ، والتى بعـــد خروجه سينفرد بها الشركاء الباقون ولذلك يجب تعويضه عن حرمانه من الأرباح الخاصـــة التي سيحصل عليها الشركاء الباقون ، وهناك أكثر من طريقة لمعالجـــة الشـــهرة ، كمـــا أن هناك إحتمالين عند الإنفصال الأولى فقد يكون للشهرة رصيد بالميزانية ، اما الحالة الثانيـــة فقد لا يكون هناك رصيد بالميزانية ، ونتناول فيما يلى أهم هذه المشاكل :

(أ) حالة عدم ظهور شهرة المحل بالميزانية :

فإذا كانت شهرة المحل غير ظاهرة ضمن أصول الشركة ، فمعنى هذا أنها نشـــأت نتيجة لما بذله الشركاء من جهود ونفقات . ويكون لكل منهم نصيبا فى قيمتها بمـــا يعـــادل حصته فى الأرباح ، وفى هذه الحالة هناك أكثر من طريقة لمعالجـــة الشـــهرة تذكـــر منـــها الطريقتين التاليتين :

الطريقة الأولى :

* **الإتفاق على إثبات قيمة شهرة المحل بالكامل :**

وذلك بفتح حساب للشهرة يجعل مدينا بكامل قيمتها ، التى تظهر بها فـــى الميزانية ، وفى الوقت نفسه ، يثبت حق كل شريك فيها ، بأن تقسم بينهم بنســـبة توزيع الأرباح ، وتعلى حصصهم فى رأس المال بقيمتها بأن يجعل دائنا بها .

وينظر إلى شهرة المحل ، فى هذه الحالة ، علـــى إعتبـــار أنـــها القيمـــة الحقيقية للشهرة ، وقت إنتقال ملكية المشروع إلى الشركة الجديـــدة وعلـــى هـــذا الأساس يمكن تفسير فكرة إثباتها فى الدفاتر ، من الوجهة المحاسبية .

غير أنه يمكن أن يعترض على هذا الرأى ، بأنه لـــم يحـــدث أن - دفعـــت مبالغ فعلية مقابل أنصبة الشركاء الباقيين الضمنية فى شهرة المحل . ممـــا يعـــد خروجا على القاعدة العامة ، التى تقضى بعدم إثبات شهرة المحل إلا إذا إشـــتريت وبالقيمة المدفوعة فيها .

الطريقة الثانية :

*** الإتفاق على عدم إثبات شهرة المحل :**

فقد يرى الشركاء عدم إثبات شهرة المحل فى دفاتر الشركة وبذلك تظل غير ظاهرة فى ميزانيتها . وفى هذه الحالة لا تجرى اية قيود فيما يتعلق بالشهرة .

غير أنه يجب أن يعوض الشركاء الباقون ، الشريك المنفصل عن حرمانه من نصيبه فى الأرباح الزائدة التى سيحصلون عليها وذلك بأن تثبت نصيبه فى شهرة المحل ويعلى على حصته فى رأس المال أو على حسابه الجارى كالمعتاد . وفى الوقت نفسه يتحمل الشركاء الباقون قيمة هذا النصيب ، بأن يقسم عليهم بنسبة توزيع الرباح ، ويخصم من حساباتهم الجارية أو من حصصهم فى رأس المال حسب الإتفاق .

ويفضل كثير من المحاسبين ، إتباع هذه الطريقة لأنها تقوم على أساس تحفظى .

وبالطبع فإنه فى حالة تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر فإنه يجب عمل مذكرة تسوية لإثبات حق كل منهما فى قيمة الشهرة .

مثال :

(أ) ، (ب) ، (ج) شركاء فى شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ : ١ وبمناسبة إنفصال الشريك (ج) قدرت شهرة المحل بمبلغ ٣٦٠٠ جنية وإتفق الشركاء (أ) ، (ب) على أن تصبح نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما بالتساوى .

فالمطلوب :

إجراء قيود اليومية فى الحالات التالية :

(١) فى حالة الإتفاق على إثبات شهرة المحل .

(٢) فى حالة الإتفاق على عدم إثبات شهرة المحل .

الحل :

(١) حالة الإتفاق على إثبات شهرة المحل :

٣٦٠٠		من حـ/ شهرة المحل
	٣٦٠٠	إلى حـ/ رأس المال
		١٨٠٠ (أ)
		١٢٠٠ (ب)
		٦٠٠ (ج)
		إثبات شهرة المحل بمناسبة إنفصال "جـ"

(٣) حالة الإتفاق على عدم إثبات شهرة المحل :

(٤) يتعين فى هذه الحالة إعداد كشف تسوية كما يلى :

بيان	(أ)	(ب)	(ج)
توزيع الشهرة بعد الإنفصال (بالتساوى)	١٨٠٠	١٨٠٠	–
توزيع الشهرة قبل الإنفصال ٣ : ٢ : ١	١٨٠٠	١٢٠٠	٦٠٠
الفرق	–	٦٠٠ +	٦٠٠ –

ويكون قيد التسوية فى هذه الحالة كما يلى :

٦٠٠		من حـ/ جارى الشريك (ب)
	٦٠٠	إلى حـ/ راس مال (ج)
		تسوية مراكز الشركاء بمناسبة الشهرة

(ب) حالة ظهور رصيد للشهرة بالميزانية :

إذا كانت شهرة المحل مقومة وظاهرة ضمن أصول الشركة ، فإنـه يعـاد تقدير قيمتها كأى أصل آخر وتكون المعالجة السابقة منصبة على الفـرق بيـن القيمـة المقـدرة للشهرة وقت الإنفصال ورصيدها فى الدفاتر .

فبفرض أن رصيد شهرة المحل بالدفاتر ٣٠٠٠ ج فإنه إمتدادا للمثال السابق حيث تم تقدير الشهرة بمبلغ ٣٦٠٠ جنية فإن المعالجة المحاسبية تنصب على مبلغ ٦٠٠ جنيـة فقط ، وتعالج الزيادة فى قيمة الشهرة معالجة الـشهرة غير الظاهرة فى الميزانية التى سبق

شرحها ، حسب إتفاق الشركاء فقد يتفق الشركاء على إثبات الزيادة بالكامل وفى هذه الحالة تجعل الشهرة مدينة بمقدار الزيادة وحساب رأس مال الشركاء جميعا دائنا على أن توزع الزيادة فى الشهرة والإبقاء على الرصيد الدفترى لها دون تعديل فإنه من الضرورى إعداد مذكرة تسوية لحساب مراكز الشركاء خاصة عند تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر ولاتختلف المعالجة المحاسبية عما سبق أن أوضحناه .

(٢) معالجة الإحتياطى العام عند الإنفصال :

فى هذا الصدد قد يتفق الشركاء على إحدى الطريقتين التاليتين :

(أ) الإتفاق على توزيع الإحتياطى العام .

(ب) الإتفاق على الإبقاء على الإحتياطى العام دون توزيع .

مثالـــــ :

(أ) ، (ب) ، (ج) شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٢ إنفصل الشريك (ج) وكان رصيد الإحتياطى العام بالميزانية ١٨٠٠ جنية .

فإذا علمت أن الشريكين (أ) ، (ب) إتفقا على أن تصبح نسبة توزيع الأرباح والخسائر بالتساوى .

فالمطلوبـــــ :

إجراء قيود اليومية فى الحالتين التاليتين :

(أ) الإتفاق على توزيع الإحتياطى العام .

(ب) الإتفاق على الإبقاء على الإحتياطى العام دون توزيع .

الحلـــــ :

(أ) فى حالة الإتفاق على توزيع الإحتياطى

يكون قيد اليومية كالآتى : كالآتى :

١٨٠٠		من حـ/ الإحتياطى العام
	٨٠٠	إلى حـ/ جارى (أ)
	٦٠٠	إلى حـ/ جارى (ب)
	٤٠٠	إلى حـ/ راس مال (ج)
		توزيع الإحتياطى العام بمناسبة إنفصال (ج)

(ب) فى حالة الإتفاق على الإبقاء على الإحتياطى دون توزيع :

يتم إعداد كشف تسوية لتحديد مراكز الشركاء :

بيان	(أ)	(ب)	(ج)
توزيع أ . عام بعد الإنفصال (بالتساوى)	٩٠٠	٩٠٠	–
توزيع أ . عام قبل الإنفصال ٤ : ٣ : ٢	٨٠٠	٦٠٠	٤٠٠
الفرق	+ ١٠٠	+ ٣٠٠	– ٤٠٠

ويكون قيد التسوية فى هذه الحالة كما يلى :

١٠٠ من حـ/ جارى (أ)

٣٠٠ من حـ/ جارى (ب)

٤٠٠ إلى حـ/ رأس مال (ج)

(٣) معالجة بوليصة التأمين عند الإنفصال :

تختلف المعالجة المحاسبية حسب سبب الإنفصال هل هو بسبب الوفاة أو لسبب آخر غير الوفاة [١] .

أولاً : معالجة بوليصة التأمين عند الإنفصال لسبب غير الوفاة :

يتم إتخاذ الإجراءات اللازمة فى هذه الحالة مع شركة التأمين المشتركة ، وبعد ذلك تتم المعالجة للبوليصة وتسوية مراكز الشركاء طبقاً لما يلى :

(١) إذا كانت الأقساط تعالج محاسبياً كمصروف رأسمالى :

أى أن رصيد يتمثل فى مجموع الأقساط المدفوعة حتى تاريخ إنفصال الشريك فيتعين تخفيض رصيدها إلى ما يعادل قيمتها الحالية فى ذلك التاريخ .

---

(١) د. على عروس شادى ، محاسبة الشركات قطاع خاص ، مكتبة غريب ، القاهرة ، بدون سنة نشر ، ص ١٠١ – ١٠٣

مثالـــــــ :

(أ) ، (ب) ، (ج) شركاء فى شـــركة تضـــامن ، ويقتســـمون الأربـــاح والخســـائر بالتساوى ، إنفصل الشريك (ج) ، وكان رصيد البوليصة وقت الإنفصال ٣٥٠٠ جنية . فـــإذا علمت أن قيمتها الحالية ٣٢٠٠ جنية .

فالمطلوبـــــــ :

إجراء قيود اليومية اللآزمة ؟

(أ) الحل :

(٢) إذا كانت الأقساط تعالج سنويا على أساس تقويم البوليصة بقيمتها الحالية :

فإن الأمر فى هذه الحالة يحتاج إلى تسوية إذا كان إنفصال الشـــريك فـــى نهاية سنة مالية معينة .

أما إذا كان إنفصال الشريك خلال السنة المالية ففى هـــذه الحالـــة هنـــاك إحتمال سداد قسط خلال تلك السنة ، وفى هذه الحالة يكون أســـاس تســـوية حقوق الشركاء هو القيمة الحالية للبوليصة فى تـــاريخ الإنفصـــال ، فيقفـــل حساب قسط التأمين على الحياة بجعله دائنا مع جعل حساب البوليصة مدينـــا بالشق الرأسمالى (أى الزيادة فى قيمتها الحالية) وجعل الحســـابات الجاريـــة للشركاء الباقيين وحساب رأس المال (حصة الشريكالمنفصل) مدينـــة وذلـــك بنسبة توزيع الأرباح والخسائر قبل الإنفصال .

مثالـــــــ :

(أ) ، (ب) ، (ج) شركاء فى شركة تضامن ، ويقتسمون الرباح والخسائر بنســـبة ٢ : ١ : ١ إنفصل الشريك (ج) فى ١٩٨١/٧/١ ، وظهرت الأرصدة الآتية فى دفاتر الشـــوكة فى ذلك التاريخ :

١٥٠٠ جنية بوليصة تأمين على الحياة – ٢٠٠ جنية قسط التأمين على الحياة .

فإذا علمت أن القيمة الحالية للبوليصة فـــى ١٩٨١/٧/١ كـــانت ١٦٢٠ جنيـــة .. فالمطلوب إجراء قيود اليومية اللآزمة .

قيود اليومية

١٢٠		من حـ/ بوليصة التأمين على الحياة
٤٠		من حـ/ جارى (أ)
٢٠		من حـ/ جارى (ب)
٢٠		من حـ/ رأس مال (ج)
	٢٠٠	إلى حـ/ قسط التأمين على الحياة
		تعديل رصيد البوليصة إلىقيمتها الحالية مع تحميل رصيد القسط على الشركاء .

(ج) إذا كانت الأقساط تعالج كمصروف إيرادى :

فى هذه الحالة فإن البوليصة تمثل أصل مستتر (أى غير ظاهرة بالدفاتر) وعليه إذا إنفصل الشريك فى ختام سنة مالية معينة فإن معالجة ا بوليصة لا تختلف عما سبق أن أو ضحناه بالنسبة للشهرة .

وإذا تم إنفصال الشريك خلال السنة المالية ، ينشأ إحتمال سداد قسط خلال تلك السنة ، وفى هذه الحالة يفضل أن تتم المعالجة على النحو التالى :

يقل حساب قسط التأمين على الحياة بجعلة دائنا مع جعل الحسابات الجارية للشركاء الباقيين وحساب رأس المال (حصة الشريك المنفصل) مدينة وذلك بنسبة توزيع الأرباح والخسائر قبل الإنفصال .

تعالج البوليصة كما سبق أن بينا بالنسبة لشهرة المحل فتتوقف المعالجة على إتفاق الشركاء الباقيين بخصوص إثبات البوليصة فى الدفاتر أو عدم إثباتها

مثال :

(أ) ، (ب) ، (ج) شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى ، إنفصل الشريك (ج) فى ١٩٨١/١/١ ، وإتفاق (أ) ، (ب) على توزيع الأرباح والخسائر بينهما بنسبة ٣ : ٢ وذلك بعد إنفصال (ج) .

وبفرض أن الشركة سبق أن أمنت على الشركاء نظير قسط سنوى قدره ٢٤٠ جنية يسدد فى ٧/١ من كل عام ، وكان محاسب الشركة يعالج الأقساط المدفوعة كمصروف إيرادى ، وأن القيمة الحالية للبوليصة فى ١٩٨١/١٠/١ (تاريخ الإنفصال) ٣٠٠٠ جنية .

المطلوب :

قيود اليومية بفرض أن الشريكان (أ) ، (ب) إتفقا على :

(١) الإستمرار فى عدم إثبات البوليصة بالدفاتر .

(٢) إثبات البوليصة بقيمتها الحالية .

الحل :

(١) قيود اليومية فى حالة الإتفاق على عدم إثبات البوليصة بالدفاتر

٨٠		من حـ/ جارى (أ)
٨٠		من حـ/ جارى (ب)
٨٠		من حـ/ (ج)
	٢٤٠	إلى حـ/ قسط التأمين على الحياة
		إقفال حساب التأمين على الحياة
١٠٠٠		من حـ/ جارى الشركاء
		٨٠٠ (أ)
		٢٠٠ (ب)
	١٠٠٠	إلى حـ/ راس مال (ج)
		تسوية مراكز الشركاء بخصوص البوليصة من واقع مذكرة التسوية .

مذكرة التسوية

	(أ)	(ب)	(ج)
توزيع البوليصة بعد الإنفصال (٣ : ٢)	١٨٠٠	١٢٠٠	-
توزيع البوليصة قبل الإنفصال (بالتساوى)	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠
الفرق	٨٠٠	٢٠٠	١٠٠٠ -

(٣) قيود اليومية فى حالة الإتفاق على إثبات البوليصة بقيمتها الحالية

٨٠		من حـ/ جارى (أ)
٨٠		من حـ/ (ب)
٨٠		من حـ/ رأس مال (ج)
	٢٤٠	إلى حـ/ قسط التأمين على الحياة
		إقفال قسط التأمين على الحياة
٣٠٠٠		من حـ/ بوليصة التأمين على الحياة
	١٠٠٠	إلى حـ/ جارى الشريك (أ)
	١٠٠٠	إلى حـ/ جارى الشريك (ب)
	١٠٠٠	إلى حـ/ جارى الشريك (ج)
		إثبات القيمة الحالية للبوليصة التأمين

ثانيا : معالجة بوليصة التأمين على الحياة عند وفاة شريك :

فى هذه حالة (حالة وفاة الشريك) فإن شركة التأمين تكون ملزمة بدفع قيمة البوليصة بغض النظر عن عدد الأقساط التى دفعت .

وعند الوفاة فإن هناك عدة إحتمالات خاصة بالمعالجة المحاسبية للأقساط الخاصة بالبوليصة فقد يكون لها رصيد بالدفاتر وقد تكون بمثابة أصل غير ظاهرة بالدفاتر (أصل مستتر وذلك بالإضافة إلى إحتمال وجود حساب لقسط التأمين بالدفاتر إذا تم دفعه قبل وفاة الشريك .

مثال :

(أ) ، (ب) ، (ج) شركاء فى شركة تضامن ، ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ١ ، وقد أمنت الشركة على حياتهم بمبلغ ٦٠٠٠ ج وفى ١٩٨١/٧/١ توفى الشريك (جـ) .

والمطلوب :

قيود اليومية اللآزمة بالنسبة لكل من الفروض الاتية :

(١) رصيد بوليصة التأمين على الحياة ٢٠٠٠ جنية .

(٢) رصيد بوليصة التأمين على الحياة ٢٠٠٠ جنية ورصيد قسط التأمين على الحياة ٢٠٠ جنية .

(٣) رصيد قسط التأمين على الحياة ٢٠٠ جنية .

(٤) ليس هناك حساب للبوليصة أو القسط بالدفاتر .

الحل :

الفرض الأول :

وينطبق على حالة معالجة قسط التأمين بالكامل كمصروف رأسمالى كما ينطبق على اسلوب تقويم البوليصة سنويا على أساس قيمتها الحالية مع عدم فع قسط التأمين الخاص بالنسبة الحالية حتى تاريخ الوفاة وفى هذه الحالة يمثل رصيد البوليصة القيمة الحالية لها فى نهاية السنة المالية الماضية .

ويكون القيود طبقا لهذا الفرض كما يلى :

٦٠٠٠		من حـ/ شركة التأمين	تاريخ الوفاة
	٢٠٠٠	إلى حـ/ بوليصة التأمين على الحياة	
	١٦٠٠	إلى حـ/ جارى الشريك (أ)	
	١٦٠٠	إلى حـ/ جارى (ب)	
	٨٠٠	إلى حـ/ رأس مال (ج)	
		إستحقاق قيمة البوليصة لوفاة (ج)	
٦٠٠٠		من حـ/ البنك	تاريخ التحصيل
	٦٠٠٠	إلى حـ/ شركة التأمين	
		إثبات تحصيل قيمة بوليصة التأمين	

الفرض الثانى :

وينطبق هذا الفرض على أسلوب تقويم البوليصة سنويا على أساس قيمتها الحالية مع دفع قسط التأمين الخاص بالنسبة الحالية قبل وفاة الشريك ، وطبقا لهذا الغرض تكون القيود كما يلى :

٦٠٠٠		من حـ/ شركة التأمين	تاريخ الوفاة
	٢٠٠٠	إلى حـ/ بوليصة التأمين على الحياة	
	٢٠٠	إلى حـ/ قسط التأمين على الحياة	
	١٥٢٠	إلى حـ/ جارى الشريك (أ)	
	١٥٢٠	إلى حـ/ جارى الشريك (ب)	
	٧٦٠	إلى حـ/ رأس مال (ج)	
		إستحقاق قيمة البوليصة لوفاة (ج)	
٦٠٠٠		من حـ/ البنك	تاريخ التحصيل
	٦٠٠٠	إلى حـ/ شركة التأمين	
		تحصيل قيمة بوليصة التأمين	

الفرض الثالث :

وينطبق على حالة معالجة قسط التأمين سنويا كمصروف إيرادى مع دفع قسط التأمين الخاص بالنسبة الحالية قبل وفاة الشريك وطبقا لهذا الفرض تكون قيود اليومية على النحو التالى :

٦٠٠٠		من حـ/ شركة التأمين	تاريخ الوفاة
	٢٠٠٠	إلى حـ/ قسط التأمين على الحياة	
	٢٣٢٠	إلى حـ/ جارى الشريك (أ)	
	٢٣٢٠	إلى حـ/ جارى الشريك (ب)	
	١١٦٠	إلى حـ/ رأس مال (ج)	
		إستحقاق قيمة البوليصة لوفاة (ج)	
٦٠٠٠		من حـ/ البنك	تاريخ التحصيل
	٦٠٠٠	إلى حـ/ شركة التأمين	
		إثبات تحصيل قيمة البوليصة	

الفرض الرابع :

وينطبق على حالة معالجة قسط التأمين سنوياص كمصروف إيرادى مع عدم دفع قسط التأمين الخاص بالنسبة الحالية قبل وفاة الشريك وطبقا لهذا الفرض تكون قيود اليومية كما يلى :

٦٠٠٠		من حـــ/ شركة التأمين	تاريخ الوفاة
	٢٤٠٠	إلى حـــ/ جارى الشريك (أ)	
	٢٤٠٠	إلى حـــ/ جارى الشريك (ب)	
	١٢٠٠	إلى حـــ/ راس مال (ج)	
		إستحقاق قيمة البوليصة لوفاة (ج)	
٦٠٠٠		من حـــ/ البنك	تاريخ التحصيل
	٦٠٠٠	إلى حـــ/ شركة التأمين	
		تحصيل قيمة بوليصة التأمين	

تحديد حقوق الشريك المنفصل :

يلاحظ من العرض السابق أننا ناقشنا العناصر المكونة لحقوق الشريك المنفصل والتى تمثلت فى نصيبه فى فائدة رأس المال حتى تاريخ الإنفصال وما عليه من فائدة مسحوبات وماله من أرباح من تاريخ آخر ميزانية حتى تاريخ الإنفصال ، بالإضافة إلى نصيبة فى الأصول ، المستترة مثل الشهرة ...... إلخ ، ويلاحظ أننا حرصنا على تجميع هذه الحقوق فى حساب رأس المال (حصة الشريك المنفصل) إلا أنه ليس هناك ما يمنع من إستخدام حساب جارى الشريك المنفصل لهذا الفرض .

وعموما فإنه بمجرد تجميع هذه الحقوق فإنه يفضل فتح حساب شخص بإسم الشريك المنفصل أو بإسم ورثته بحسب الأحوال لأنه لم يعد شريكا فى الشركة ، ويتم ذلك بالقيد التالى :

×××		من حـــ/ رأس مال (ج) مثلا
	××	إلى حـــ/ الشريك (ج)
		أو
	××	إلى حـــ/ ورثة الشريك (ج)

وقد يتم سداد كامل المستحق للشريك المنفصل أو الورثة أو سداد جزء منه فقط مع تحويل الباقى إلى قرض يستحق السداد على أقساط بعد مدة معينة .

الباب الرابع

إنقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة

مقدمة :

تقوم شركات التضامن والتوصية البسيطة على أساس الثقة المتبادلة بين الشـــركاء ، وتستمر الشركة قائمة بشخصيتها المعنوية حتى تنتهى التصفية ، ونعنى بالتصفية بيع جميع موجودات الشركة ، وإستخدام المتحصلات فى سداد ما عليها من إلتزامات ، ثم تقســيم مــا يتبقى من أموال بعد ذلك بين الشركاء ، وبإنتهاء التصفية تنقض او تحل الشــركة ، وعلــى ذلك فإنقضاء شركة وتصفيتها شيئين مكملتين لبعضهما .

يتناول هذا الباب مناقشة مجموعة مشاكل خاصة بالتكييف القانونى لإنقضاء شــركات التضامن والتوصية ، ثم نعرض بعد ذلك أهم المشاكل المحاسبية للتصفية السريعة والتصفية التدريجية ، وأخيراً نبين المعالجة المحاسبية لمشاكل التصفية بسبب الإنضمام أو الإندماج .

وعلى هذا تنقسم خطة الدراسة على النحو التالى :

الفصل الأول : التكييف القانونى لإنقضاء لإنقضاء وتصفية شــركات التضــامن والتوصية البسيطة .

الفصل الثانى : التصفية السريعة .

الفصل الثالث : التصفية التدريجية .

الفصل الرابع : إنقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة بسبب إنضمامها أو إندمجها .

الفصل الأول

التكييف القانوني لإنقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة

يقصد بإنقضاء الشركة إنحلالها وإنهاء العلاقة القانونية التى تربط الشركاء بعضهم ببعض .

وتنقض شركات الأشخاص نتيجة لسبب من أسباب الإنقضاء العامة التى تنقض بها الشركات جميعاً أو لسبب من أسباب الإنقضاء الخاصة بشركات الأشخاص .

هذا ويجب مراعاة أن مشاكل التصفية بالنسبة لشركات التضامن شبيهة بمشاكل التصفية فى شركات التوصية البسيطة ، فيما عدا أن الشريك الموصى مسئوليته محددة بحصته فى راس المال ، فلو تجاوزت الخسارة حصته فى راس المال فإن مسئوليته فقط تتحدد بقدر حصته .

ويتم تصفية شركات التضامن والتوصية البسيطة لأسباب عامة وأسباب خاصة .

أسباب الإنقضاء العامة :

وردت أسباب الإنقضاء العامة للشركات فى المواد من ٢٥٦ إلى ٥٣١ من القانون المدنى ونلخصها فيما يلى :

(١) إنتهاء الأجل المحدد للشركة :

تنتهى الشركة بإنتهاء الميعاد المحدد لها فى العقد ويكون إنقضاء الشركة لإنتهاء المدة بقوة القانون ، غير أنه يجوز أن تستمر الشركة بعد إنتهاء الأجل المحدد لها فى العقد متى إتفق الشركاء على مد أجل الشركة قبل إنقضائها .

كذلك يجوز للشركاء بعد إنتهاء مدة الشركة الإتفاق على إستمرارها مدة أخرى ، وقد يستفاد من هذا الإتفاق ضمنا متى إستمر الشركاء فى القيام بأعمالها ، وفى هذه الحالة الأخيرة يتجدد العقد بحكم القانون سنة بعد أخرى بالشروط ذاتها .

(٢) إنتهاء العمل الذى قامت من أجله الشركة :

تنقض الشركة بتحقيق الغرض الذى أنشئت من أجله ومع ذلك إذا إنتهى العمل الذى قامت من أجله الشركة وإستمر الشركاء يقومون بعمل من نوع الأعمال التى تألفت لها الشركة إمتد العقد سنة بعد سنة بالشروط ذاتها .

(٣) هلاك مال الشركة :

نصت المادة ٥٢٧ مدنى " على أن تنتهى الشركة جميع مالها أو جزء كبير منه بحيث لا تبقى فائدة فى إستمرارها " .

ويترتب على هذا النص أنه إذا هلكت كل أموال الشركة إنقضت الشركة ، وذلك لإستحالة إستمرارها فى النشاط ، أما إذا كان الهلاك جزئياً فيتوقف الأمر على ما إذا كان الجزء الهالك صغيراً بحيث لا عوق هلاكه إستمرار الشركة فى النشاط أو كان الجزء الهالك كبيراً يعوق المنشأة عن تحقيق أغراضها ، فالشركة لاتنقض في الحالة الأولى وتنقض فى الحالة الثانية ، وإذا حدث خلاف بين الشركاء حول أهمية الجزء الهالك كانت للمحكمة سلطة تقدير مقتضيات الانقضاء حسب الظروف.

(٤) حكم صادر من المحكمة :

نصت المادة ٥٣٠ مدني علي أنه يجوز للمحكمة أن تنقض بحل الشركة بناء طلب أحد الشركاء لعدم وفاة شريك بما تعهد به أو لأى سبب آخر لا يرجع إلى الشركاء ، ويقدر القاضى ما ينطوى عله هذا السبب من خطورة تسوغ الحل . ويكون باطلاً كل إتفاق يقض بغير ذلك .

ومن الأسباب التى تدعو الشركاء إلى الإلتجاء إلى المحكمة بطلب الحل ، عدم تنفيذ أحد الشركاء لإلتزامه بتقديم حصة فى رأس المال أو لمنافسة شريك للشركة فى أعمالها أو نتيجة للخلاف المستمر بين الشركاء .

(٥) التأميم :

يترتب على تأميم المشروع الإقتصادى إستيلاء الدولة على أموال المشروع فتنتقل الملكية إلى منشأة عامة إقتصادية ويترتب على التأميم إنقضاء الشركة وتصفيتها وإستثناءا قد تستمر الشركة رغم التأميم متى نص القانون على ذلك .

أسباب الانقضاء الخاصة:

تقوم شركات الأشخاص علي الاعتبار الشخصي والثقة المتبادلة بين الشـــركاء فمتـــي زال هذا الاعتبار أو زالت هذه الثقة انقضت الشركة كما يحدث عند وفاة شريك أو إعساره أو إفلاسه أو إنسحابه أو الحكم بإخراجه من الشركة وفيما يلي هذه الأسباب باختصار :

(١) موت أحد الشركاء:

حيث يترتب علي موت أحد الشركاء انقضاء الشركة الا إذا اتفق الشركاء علي خلاف ذلك ، وفي هذه الحالة يلزم تحديد حصة الشريك المنفصل وسـداده وتستمر الشركة بين الباقين ، كما يجوز الاتفاق علي استمرار الشركة مع ورثـــة المتوفي حتى ولو كانوا قصرا.

(٢) الحجز علي أحد الشركاء أو إعسارة أو إفلاسه:

يترتب علي الحجز علي أحد الشركاء أو إعســـارة أو إفلاســـه انقضـــاء الشركة وذلك لزوال الثقة التي تقوم عليها ، غير أنه من حق الشـــركاء الاتفـــاق علي استمرارها رغم الحجز علي أحدهم أو إعسارة أو إفلاسه ويلزم فـــي هـــذه الحالة تحديد حقوق الشريك المحجوز عليه أو المعسر أو المفلس وسدادها لـــه وتستمر الشركة بين الباقين من الشركاء.

(٣) انسحاب أحد الشركاء:

تنتهي الشركة أيضاً بإنسحاب أحد الشركاء متى كـــانت الشـــركة غـــير محددة المدة على أن يعلن الشريك إرادته فى الإنسحاب إلى سائر الشـــركاء قبـــل حصولة ، وإلا يكون إنسحابه عن غش أوفى وقت غير لائق ، وعلى هـــذا فإنـــه يلزم لكى يقع إنسحابه الشريك صحيحاً توافر شرطين :

أ- أن يعلن الشريك سائر الشركاء بارادته فى الإنسحاب قبل حصوله .

ب- ألا يكون إنسحاب الشريك عن غش أو فى وقـــت غـــير منـــا ســـب وتقد ر المحكمة ما إذا كان الإنسحاب عن غش أو فى وقت غـــير لائق فلذا لم يتوافر هذان الشرطان فى الإنسحاب وقـــع بـــاطلاً أمـــا إذاوقع صحيحاً انقضت الشركة .

ويجوز الإتفاق على أنة إذا انسحب أحد الشركاء تستمر الشركة فيما بين الباقين، وفى هذة الحالة لايكون لهذا الشريك إلا نصيبة فى أموال الشركة ويقدر هذا النصيب بحسب قيمتة يوم وقوع الإنسحاب .

أما بالنسبة للشركات ذات المدة المحددة فإنها لا تنقض بالإرادة المنفردة لأحد الشركاء ، بل يلتزم الشريك بالبقاء فى الشركة حتى نهاية المدة لأن العقد شريعة المتعاقدين .

(٤) رغبة الشريك فى إخراجه من الشركة :

نصت المادة ٢/٥٣١ على أنه " يجوز لأى شريك ، إذا كانت الشركة معينة المدة ، أن يطلب من القضاء إخراجه من الشركة متى إستند فى ذلك إلى أسباب معقولة ، وفى هذه الحالة تنحل الشركة مالم يتفق الشركاء على إستمرارها .

شهرة الإنقضاء :

نصت المادة ٥٨ من القانون التجارى شهر إنقضاء الشركات التجارية حتى يعلم الغير بإنقضائها ، وإجراءات شهر إنقضاء الشركة هى نفس إجراءات شهر تكوينها وذلك بقيد ملخص سند الإنقضاء فى السجل المعد لشهر الشركات بقلم كتاب المحكمة ونشره فى لوحة الإعلانات وفى الصحف .

حالات الإنقضاء من الناحية المحاسبية :

وإذا نظرنا إلى المعالجة المحاسبية لإنقضاء شركات التضامن والتوصية فإنه يتعين التمييز بين حالتين رئيسيتين :

(١) التصفية التصفية :

ويقصد بها بيع الأصول غير النقدية وتحصيل حقوقها قبل الغير وسداد التزامات الشركة وتوزيع الأموال المتبقية (أن وجدت) على الشركاء ، ويمكن التمييز بين نوعين من التصفية من حيث الفترة الزمنية التى تستغرقها عملية التصفية :

التصفية السريعة :

وهى التى تستغرق مدة قصيرة نسبياً حيث يتمكن المصفى من بيع أصول الشركة دفعة واحدة أو على دفعات خلال فترة زمنية قصيرة .

التصفية التدريجية :

وهى التى تستغرق مدة طويلة ، وفى هذه الحالة قد يتفق الشركاء بعد سداد جميع التزامات الشركة على توزيع المتحصل من التصفية عليهم على دفعات دون إنتظار التصفية .

(٢) الإنضمام أو الإندماج :

وفى هذه الحالة لا تتم تصفية الشركة بمعناها السابق وإنما يتم إنضمامها إلى شركة أخرى قائمة أو إندماجها مع شركة أخرى (أو أكثر) وتكوين شركة جديدة .

وسوف نتناول حالات التصفية (السريعة والتدريجية) والإنضمام أو الإندماج فى الفصول التالية .

الخطوات العملية لتنفيذ التصفية :

يمكن حصر هذه الخطوات فى الآتى :

(١) بيع أصول الشركة غير النقدية وتحصيل حقوقها قبل الغير .

(٢) سداد الديون التى على الشركة مع مراعاة ترتيب إمتيازها كالآتى :

- مصاريف التصفية بما فى ذلك أجر المصفى إذا نص القانون على إمتيازها .
- الديون الممتازة مثل المصروفات القضائية والضرائب والرسوم وأجور العاملين بالشركة المستحقة لهم عن الستة الأشهر الأخيرة .
- الديون الممتازة برهن وذلك فى حدود المحصل من الأصول المرتهنة .

- الديون العادية ، أوراق الدفع ودائنون .
- تقسيم الأموال الباقية بعد ذلك على الشركاء وذلك على أساس مركز كل شريك .

ويلاحظ أن الخطوات السابقة يمكن تنفيذها بالترتيب السابق فى حالة التصفية السريعة ، أما فى حالة التصفية البطيئة فتتداخل الخطوات السابقة كما سيتضح فيما بعد .

الفصل الثانى

التصفية السريعة

يترتب على إنقضاء الشركة - وإشهاره - وجوب تصفيتها وتعيين مصفى من الشركاء أو من غيرهم ليقوم محل مدير الشركة بالإشراف على عملية التصفية .

ويبدأ المصفى بإتمام العقود التى لم تنتهى ويطلب من مديرى الشركة إقفال حسابات الشركة وتصوير الحساب الختامى والميزانية فى تاريخ بدء عملية التصفية .

ثم يقوم بتسديد خصوم الشركة الخارجية وفق أولوية كل دين فيتبقى بعد ذلك صافى الأصول فى صورة سائلة فتوزع على الشركاء وفقاً لحق كل منهم النهائى .

نتائج التصفية :

فى حالة التصفية السريعة تستخرج نتيجتها من ربح أو خسارة بتصوير " حـ / التصفية " ويجعل مديناً بما يلى :

- أصول الشركة التى ينتظر تحويلها إلى نقدية وذلك على أساس قيمتها الدفترية وطبقاً لذلك لا يقفل فى حـ/ التصفية حسابات النقدية (بنك أو خزينة) لأنها تمثل نقدية حاضرة " ورصيد الخسائر إذا يجب توزيعها مباشرة على الشركاء ، وكذلك الحسابات الجارية المدينة للشركاء إذ أنها من عناصر تحديد مراكز الشركاء ويجب إقفالها مباشرة فى حساب رأس المال .
- الإلتزامات غير المثبته بالدفاتر والتى يكتشفها المصفى .
- مصروفات التصفية بما فى ذلك أتعاب المصفى .

كما يجعل حـ/ التصفية دائناً بما يلى :

- مخصصات الأصول مثل مخصصات الإهلاك والديون المشكوك فى تحصيلها .
- ثمن بيع الأصول والمحصل من حقوق الشركة قبل الغير .
- القيمة التقديرية المتفق عليها بالنسبة لأى أصل من الأصول التى قد يستولى عليها أحد الشركاء .
- الخصومات التى قد يتحصل عليها المصفى عند سداد الإلتزامات .

فحساب التصفية يعتبر حساب نتيجة ، ومن ثم يقفل بتوزيع رصيدة على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر .

نتائج التصفية وموقف الشريك المتضامن :

قد تكون نتيجة التصفية ربحاً يوزع على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر وذلك فى حالة بيع الأصول بأكثر من قيمتها الدفترية حيث أن رأس المال النهائى أو مجموع حقوق الشركاء النهائية تساوى القيمة التى تزيد بها حصيلة البيع على الخصوم .

وقد تكون نتيجة التصفية خسارة وذلك فى حالة بيع الأصول بأقل من قيمتها الدفترية ويخفض بهذه الخسارة نصيب كل شريك فى راس المال بنسبة توزيع الخسائر وبذلك تتساوى حصيلة البيع مع رأس المال بعد التخفيض .

وإذا تجاوزت الخسارة حصة أحد الشركاء المتضامين وجب سداد ماعليه من أمواله الخاصة فإذا أعسر تحمل شركاه المتضامنين ما عليه بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم .

نتائج التصفية وموقف الشريك الموصى :

يتحمل الشريك الموصى الخسائر فى حدود نصيبه فى راس المال فإذا زاد نصيبة فى الخسائر عن ذلك تحملها شركاه المتضامنين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم .

وإذا كان له رصيد حساب جارى مدين بسبب خسائر سابقة فلا يتحمل من خسائر سابقة فلا يتحمل من خسائر التصفية إلا بقدر الفرق بين هذا الرصيد ونصيبه فى رأس المال أما إذا كان رصيد الحساب الجارى مديناً بسبب مسحوبات وجب عليه سداده .

وإذا لم يكن الشريك الموصى قد سدد نصيبة فى رأس المال بالكامل وجب عليه دفع الباقى من هذا النصيب .

أما قرض الشريك الموصى فيعامل معاملة الخصوم المادية ويتساوى معها من حيث أولوية السداد .

حسابات التصفية :

يلزم لإجراء التصفية تصوير ثلاث حسابات رئيسية هى :

(١) حـ/ التصفية :

والغرض من تصوير هذا الحساب ، الوصول إلى مقدار أرباح أو خسائر التصفية الواجب توزيعها على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ويتم إثبات العمليات المتعلقة ببيع وتحصيل الأصول النقدية وسداد الإلتزامات ودفع ما يترتب على عملية التصفية من مصروفات وبصفة عامة يتضمن هذا الحساب العمليات التالية :

أ- إقفال حسابات الأصول المنتظر تحويلها إلى نقدية فى حساب التصفية بالقيد التالى :

×××		من حـ/ التصفية
	××	إلى حـ/ الآلات
	××	إلى حـ/ الأثاث
	××	إلى حـ/ مخزون البضائع
	××	إلى حـ/ المدينون
		....

ب- إقفال حسابات مخصصات الأصول فى حــ/ التصفية بالقيد التالى :

×××		من حــ/ مخصص الإهلاك ،حسب نوع الأصل الثابت)
×××		من حــ/ مخصصات بخلاف الإهلاك [1]
	×××	إلى حــ/ التصفية

ج- بيع الأصول وتحصيل الحقوق : حيث يتم إثبات المتحصل من الأصول لحساب التصفية بالقيد الآتى :

×××		من حــ/ البنك
	×××	إلى حــ/ التصفية

د- سداد الإلتزامات حسب درجة إمتيازها

××		من حــ/قرض برهن أصول
××		من حــ/ الدائنين
××		من حــ/ أوراق الدفع
		....
	××	إلى حــ/ البنك

هذا وقد تسدد بعض الإلتزامات بأقل من أرصدتها الدفترية فقد يحصل المصفى على خصم نظير سداد الدائنين قبل ميعاد الإستحقاق فيعالج هذا الخصم كربح للتصفية بالقيد الآتى :

×××		من حــ/ الدائنين
	×××	إلى حــ/ التصفية

وأيضاً قد يتم سداد بعض الإلتزامات بأكثر من أرصدتها الدفترية فعلى سبيل المثال قد يكتشف المصفى أن هناك فواتير شراء بالأجل غير مثبته بالدفاتر ، فيعالج ذلك بالقيد التالى :

×××		من حــ/ التصفية
	×××	إلى حــ/ الدائنين

(1) يتضمن هذا الحساب أى مخصصات أخرى بخلاف الإهلاك مثل مخصص الضرائب المتنازع عليها ، ومخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ، وأى مخصصات أخرى خاصة بالأصول المتداولة .

هـ- دفع مصروفات التصفية :

بعد إتمام عملية التصفية يتم تحميل حساب التصفية برصيد مصروفات التصفية بإعتبارها مصروفات مترتبة عليها ويتم ذلك بالقيد الآتي :

ويمثل رصيد حساب التصفية النتيجة النهائية سواء ربح أو خسارة ، وفي حالة الربح يكون قيد توزيع الأرباح على الشركاء طبقاً لنسبة توزيع الأرباح والخسائر كما يلي :

×××		من حـ/ التصفية
	×××	إلى حـ/ رأس المال
		×
		×
		×

أما إذا كان التصفية خسارة فإن قيد توزيع الخسائر على الشركاء يكون عكس القيد السابق .

(٢) حـ/ البنك :

ويبدأ هذا الحساب بالرصيد في تاريخ التصفية ، ثم يرحل إلى الجانب المدين من الحساب رصيد حـ/ الخزينة أن وجد ثم تدون جميع المتحصلات من بيع الأصول أو تحصيلها ، ويقيد بالجانب الدائن المدفوعات حسب أولويتها .

أما الرصيد النهائي (بعد سداد جميع الخصوم ، فيوزع على الشركاء حسب حقوقهم النهائية ويجب أن يتساوى دائماص رصيد البنك بعد سداد الخصوم والذى يمثل صافي الأموال السائلة مع مجموع حقوق الشركاء النهائية .

(٢) حـ/ رأس المال :

ويجمع فيه حقوق كل شريك فى الخانة الخاصة به ويبدأ برصيد رأس مال كل شريك فى تاريخ التصفية ويرحل إليه فى الجانب الدائن الحسابات الجارية الدائنة وأنصبة الشركاء فى الإحتياطى العام وكذا أرباح التصفية ، ويجعل مديناً بالحسابات الجارية المدينه وبأى خسائر لم توزع وكذلك بقيمة ما يأخذه الشريك الشريك من أصول وبخسائر التصفية .

وطبقاً لذلك تكون القيود المتعلقة بتجميع حقوق الشركاء فى حساب راس المال كما يلى :

أ- إقفال الحسابات الجارية للشركاء:

ففى حالة وجود رصيد دائن لحساب جارى الشريك فإن قيد الإقفال كما يلى :

×××		من حـ/ جارى الشريك (فلان)
	×××	إلى حـ/ رأس مال (فلان)

وفى حالة ما إذا كان الرصيد مدين لحساب جارى الشريك فإن قيد الإقفال يكون عكس القيد السابق .

ب- توزيع الإحتياطى العام:

حيث أن هذا الإحتياطى يمثل أرباح محجوزه من فترة ماضية قبل التصفية ومجمعه فى شكل إحتياطى لذلك فإنه يوزع على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بالقيد التالى :

×××		من حـ/ الإحتياطى العام
	×××	إلى حـ/ رأس المال
		×
		×
		×

جـ- توزيع الخسائر المرحلة :

بالطبع فإن توزيع الخسائر المرحلة والسابقة على عملية التصفيه يجب أن يتم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر السابقة ويكون القيد كالتالى :

×××		من حـــ/ رأس المال
	×××	إلى حـــ/ الخسائر المرحلة

د- إقفال قرض الشريك:

هناك طريقتين لمعالجة قرض الشريك ......

الطريقة الأولى :

وتقتضى بعد حـــ/ قرض الشريك فى حساب رأس المال وإنما يسدد هذا القرض بصفة مستقلة قبل سداد الحصص فى رأس المال تميزاً لسداد الحقوق المترتبة على علاقة أقراض عن تلك النتيجة عن علاقة مشاركة .

الطريقة الثانية :

تقتضى بقفل قروض الشركاء فى حساب رأس المال إستناداً إلى انه عند إنقضاء الشركة ليست هناك أهمية للتفرقة بين الحقوق المترتبة على علاقة أقراض والحقوق الناتجه من المشاركة وخاصة إذا أخذنا المسئولية غير المحدودة للشركاء المتضامين .

والكاتب يفضل إتباع الطريقة الثانية حيث أن إتباع الطريقة الأولى ينقصها عمومية التطبيق حيث أنه فى حالة التصفيه السريعة قد يستدعى الأمر إستخدام قرض الشريك كله أو جزء منه فى حالة وجود رصيد مدين لحصته فى رأس المال ، كما أنه فة حالة التصفية البطيئة وسداد الشركاء على دفعات يتعين إقفال قروض الشركاء فى حساب رأس المال حتى يمكن تحديد أولوية الدفع وإطار سداد حقوق الشركاء على دفعات .

وفى ضوء المناقشة السابقة عرضها فإنه يفضل إقفال قرض الشريك فى حساب حصته فى رأس المال بالقيد التالى .

×××		من حـــ/ قرض الشريك (فلان)
	×××	إلى حـــ/ رأس المال (فلان)

سداد حقوق الشركاء :

يترتب إثبات العمليات السابقة إقفال جميع الحسابات فيما عدا حساب البنك وحساب رأس المال الذى يبين التحديد النهائى لحقوق كل شريك ، ويجب أن يكون رصيدا حـ/ البنك وحـ/ رأس المال متساويين وبصفة يتمثل حساب رأس المال فى مجموع الأرصدة الدائنه لحصص بعض الشركاء مطروحاً منه مجموع الأرصدة المدينه لحصص الشركاء الأخرين بفرض أنه موسرون يتم تحصيل المستحق عليهم ، ، ويقيد ذلك بجعل حساب البنك مديناً وحـ/ رأس المال دائناً ، وبذلك يتوفر المال الكافى لسداد الشركاء ذوى الأرصدة الدائنة . ويقيد ذلك بجعل حـ/ رأس المال مديناً وحـ/ البنك دائناً ، وبذلك يتم إقفال جميع حسبات الشركة أما إذا كان الشركاء ذوى الأرصدة المدينه معسرين فإنه يتعين تسوية حـ/ رأس المال كما سيتضح ذلك عند شرح النتائج المحتملة لعملية التصفية .

الاحتمالات المختلفة لعملية التصفية :

بعد تصوير حـ/ رأس المال يتحدد مركز كل شريك وفى هذا الصدد هناك عدة حالات هى :

(١) نتيجة التصفية ربحاً بحيث يسترد كل الشركاء (أو بعضهم) أكثر من حصصهم فى رأس المال .

(٢) نتيجة التصفية خسارة لا تعدد حقوق الشريك قبل الشركة .

(٣) نتيجة التصفية خسارة تقل عن إجمالى حقوق الشركاء ولكن نصيب شريك (أو أكثر) منها يزيد على حقوقه قبل الشركة .

(٤) نتيجة التصفية خسارة تزيد على إجمالى حقوق الشركاء .

وفيما يلى مجموعة من الأمثله الرقمية يتضح من خلالها الإحتمالات المختلفة لعملية التصفيه .

الحالة الأولى : (نتيجة التصفية ربح)

مثالـــ (١)

(أ) ، (ب) شريكان فى شـــــركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنســـبة ب : ٢ . وفى ١٩٨٨/١/١ قرر الشريكان تصفية الشركة بسبب إنتهاء مدتها وكان المركز المالى للشركة فى ذلك التاريخ كما يلى (المبالغ بالجنيهات) .

أصول :

٩٥٠٠ عقارات ـ ٣٥٠٠ آلات ـ ١٠٠٠ أثاث ـ ٣٠٠٠ مخـــزون ســـلعى - ٢٤٠٠ مدينون - ١٢٠٠ بنك ـ ٥٠٠ جارى (ب) .

خصوم:

٩٠٠٠ رأس (حصة " أ " ٥٠٠٠ والباقى حصة " ب ") ـ ٨٠٠ إحتياطى عام ـ ٢٥٠٠ مخصص إهلاك العقارات ـ ٦٠٠ مخصص إهلاك الآلات ـ ٣٠٠ مخصص إهلاك الأثاث ـ ٥٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها ـ ٢٠٠ جارى (أ) ـ ٩٠٠ قـــرض (ب) ـ ٦٠٠٠ دائنون ـ ٣٠٠ مصروفات مستحقة .

وقد تمت التصفية على الوجه التالى :

(١) تم بيع العقار بمبلغ ٩٠٠٠ جنية ـ والآلات بمبلغ ٢٠٠٠ جنية ـ أمـــا الأثاث فقد إستولى علية الشريك (أ) على أساس تقديـــره بمبلـــغ ٣٠٠ جنية وبيع المخزون السلعى بمبلغ ٣٥٠٠ جنية .

(٢) بلغت الديون المعدومة ٢٠٠ جنية وقد تم تحصيل الباقى من المدينين .

(٣) تنازل الدائن عن مبلغ ٢٠٠ جنية وقد تم سداد الباقى بشيك .

(٤) بلغت مصروفات التصفية ٣٠٠ جنية .

والمطلوب :

أولاً : قيود اليومية اللازمة .

ثانياً : تصوير حسابات التصفية (حـ/ التصفية ، حـ/ البنك ، حـ/ رأس المال) .

الحل :

أولاً : قيود اليومية

٨٠٠		من حـ/ الإحتياطى العام
	٨٠٠	إلى حـ/ رأس المال ٤٨٠ الشريك (أ) ٣٢٠ الشريك (ب) توزيع الإحتياطى العام على الشريكين
٥٠٠		من حـ/ رأس مال (ب)
	٥٠٠	إلى حـ/ جارى (ب) ترحيل رصيد حساب جارى (ب) إلى حـ/ رأس المال
٢٠٠		من حـ/ جارى (أ)
	٢٠٠	إلى حـ/ رأس مال (أ) ترحيل رصيد حـ/ جارى (أ) إلى حـ/ رأس المال
٩٠٠		من حـ/ قرض الشريك (ب)
	٩٠٠	إلى حـ/ رأس مال الشريك (ب) ترحيل رصيد حساب قرض (ب) إلى حـ رأس المال
١٩٤٠٠		من حـ/ التصفية
	٩٥٠٠	إلى حـ/ العقارات
	٣٥٠٠	إلى حـ/ الآلات
	١٠٠٠	إلى حـ/ الأثاث
	٣٠٠٠	إلى حـ/ المخزون السلعى
	٢٤٠٠	إلى حـ/ المدينون إقفال الحسابات المذكورة مع حـ/ التصفية

تابع قيود اليومية

٢٥٠٠		من حـ/ مخصص إهلاك العقارات
٦٠٠		من حـ/ مخصص إهلاك الآلات
٣٠٠		من حـ/ مخصص إهلاك الأثاث
٥٠٠		من حـ/ مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها .
	٣٩٠٠	إلى حـ/ التصفية
		تحميل حـ/ التصفية بالمخصصات
١٦٧٠٠		من حـ/ البنك
	١٦٧٠٠	إلى حـ/ التصفية
		مقدار المتحصل من الأصول (٩٠٠٠ عقارات + ٢٠٠٠ الآلات + ٣٥٠٠ المخزون السلعى + ٢٢٠٠ مدينون)
٣٠٠		من حـ/ رأس المال (أ)
	٣٠٠	إلى حـ/ التصفية
		تسليم الأثاث للشريك (ب) بالقيمة المقدرة
٣٠٠		من حـ/ مصاريف التصفية
	٣٠٠	إلى حـ/ البنك
		سداد مصروفات التصفية
٣٠٠		من حـ/ التصفية
	٣٠٠	إلى حـ/ مصروفات التصفية
		تحميل حـ/ التصفية بمصروفاتها
٣٠٠		من حـ/ المصروفات المستحقة
٥٧٠٠		من حـ/ الدائنين
	٦٠٠	إلى حـ/ البنك
		سداد الإلتزامات المذكورة
٣٠٠		من حـ/ الدائنين
	٣٠٠	إلى حـ/ التصفية
		مقدار الخصم المكتسب من الدائنين

تابع قيود اليومية :

١٥٠٠		من حـ/ التصفية
	١٥٠٠	إلى حـ/ رأس المال
		١٠٠٠ الشريك (أ)
		٥٠٠ الشريك (ب)
		توزيع نتيجة التصفية على الشريكين
١١٦٠٠		من حـ/ رأس المال
		٦٣٨٠ الشريك (أ)
		٥٢٢٠ الشريك (ب)
	١١٦٠٠	إلى حـ/ البنك
		سداد حقوق الشريكين

ثانياً : حسابات التصفية :

حـ/ التصفية

٩٥٠٠	إلى حـ/ العقارات	٢٥٠٠	من حـ/ مخصص إهلاك العقارات
٣٥٠٠	إلى حـ/ الآلات	٦٠٠	من حـ/ مخصص إهلاك الآلات
١٠٠٠	إلى حـ/ الأثاث	٣٠٠	من حـ/ مخصص إهلاك الأثاث
٣٠٠٠	إلى حـ/ المخزون السلعى	٥٠٠	من حـ/ مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها
٢٤٠٠	إلى حـ/ المدينين	٣٠٠	من حـ/الدائنين
٣٠٠	إلى حـ/ م. التصفية	١٦٧٠٠	من حـ/البنك (٩٠٠٠+٢٠٠٠+٣٥٠٠+٢٢٠٠)
١٥٠٠	رصيد مرحل (ربح التصفية)	٣٠٠	من حـ / رأس المال (أ)
٢١٢٠٠		٢١٢٠٠	
١٥٠٠	إلى حـ/ رأس المال	١٥٠٠	رصيد منقول
	١٠٠٠ الشريك (أ)		
	٥٠٠ الشريك (ب)		
١٥٠٠		١٥٠٠	

حـ/ البنك

١٢٠٠	رصيد	٣٠٠	من حـ/م. التصفية
١٦٧٠٠	إلى حـ/ التصفية	٣٠٠	من حـ/ م. مستحقة
		٥٧٠٠	من حـ/ الدائنين
		١١٦٠٠	رصيد مرحل
١٧٩٠٠		١٧٩٠٠	
١١٦٠٠	رصيد منقول	١١٦٠٠	من حـ/ رأس المال
			٦٣٨٠ الشريك (أ)
			٥٢٢٠ الشريك (ب)
١١٦٠٠		١١٦٠٠	

حـ/ رأس المال

أ	ب	بيان	أ	ب	بيان
-	٥٠٠	إلى حـ/ جارى (ب)	٥٠٠٠	٤٠٠٠	رصيد
٣٠٠	-	إلى حـ/ التصفية	٤٨٠	٣٢٠	من حـ/ أ. عام
			٢٠٠	-	من حـ/ جارى (أ)
			-	٩٠٠	من حـ/ قرض (ب)
٦٣٨٠	٥٣٢٠	رصيد مرحل	١٠٠٠	٥٠٠	من حـ/ التصفية
٦٦٨٠	٥٧٢٠		٦٦٨٠	٥٧٢٠	
٦٣٨٠	٥٢٢٠	إلى حـ/ البنك	٦٣٨٠	٥٢٢٠	رصيد منقول
٦٣٨٠	٥٢٢٠		٦٣٨٠	٥٢٢٠	

الحالة الثانية : نتيجة التصفية خسارة لا تتعدى حقوق الشريك قبل الشركة

لا تختلف هذه الحالة عن الحالة السابقة إلا فيما يتعلق بمقدار المبالغ التى يحصل عليها كل شريك .

ولإيضاح هذه الحالة نفترض التغيير التالى فى بيانات المثال السابق :

أن المتحصل من بيع العقار من بيع العقار ٦٩٠٠ جنية ، ومن بيع الآلات ٨٠٠ جنية فقط وفى ضوء هذا التعديل تكون حسابات التصفية كما يلى :

أن المتحصل من بيع العقار ٦٩٠٠ جنية ، ومن بيع الآلات ٨٠٠ جنية فقط وفى ضوء هذا التعديل تكون حسابات التصفية كما يلى :

حـ/ التصفية

٩٥٠٠	إلى حـ/ العقارات	٢٥٠٠	من حـ/ مخصص إهلاك العقارات
٣٥٠٠	إلى حـ/ الآلات	٦٠٠	من حـ/ مخصص إهلاك الآلات
١٠٠٠	إلى حـ/ الأثاث	٣٠٠	من حـ/ مخصص إهلاك الأثاث
٣٠٠٠	إلى حـ/ المخزون السلعى	٥٠٠	من حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها
٢٥٠٠	إلى حـ/ المدينين	٣٠٠	من حـ/الدائنين
٣٠٠	إلى حـ/ م. التصفية	١٣٤٠٠	من حـ/البنك (٦٩٠٠+٨٠٠+٣٥٠٠+٢٢٠٠)
		٣٠٠	من حـ/ رأس مال
		١٨٠٠	رصيد مرحل
١٩٧٠٠		١٩٧٠٠	
١٨٠٠	رصيد منقول	١٨٠٠	من حـ/ رأس المال ١٢٠٠ الشريك (أ) ٦٠٠ الشريك (ب)
١٨٠٠		١٨٠٠	

حـ/ البنك

١٢٠٠	رصيد	٣٠٠	من حـــ/م. التصفية
١٣٤٠٠	إلى حـــ/ التصفية	٣٠٠	من حـــ/ م. مستحقة
		٥٧٠٠	من حـــ/ الدائنين
		٨٣٠٠	من حـــ/ رصيد مرحل
١٤٦٠٠		١٤٦٠٠	
٨٣٠٠	رصيد منقول	٨٣٠٠	من حـــ/ رأس المال
			٤١٨٠ الشريك (أ)
			٤١٢٠ الشريك (ب)
٨٣٠٠		٨٣٠٠	

حـ/ رأس المال

أ	ب	بيان	أ	ب	بيان
-	٥٠٠	إلى حـــ/ جارى (ب)	٥٠٠٠	٤٠٠٠	رصيد منقول
٣٠٠	-	إلى حـــ/ التصفية	٤٨٠	٣٢٠	من حـــ/ أ. عام
١٢٠٠	٦٠٠	إلى حـــ/ التصفية	٢٠٠	-	من حـــ/ جارى (أ)
			-	٩٠٠	من حـــ/ قرض (ب)
٤١٨٠	٤١٢٠	رصيد مرحل			
٥٦٨٠	٥٢٢٠		٥٦٨٠	٥٢٢٠	
٤١٨٠	٤١٢٠	إلى حـــ/ البنك	٤١٨٠	٤١٢٠	رصيد منقول
٤١٨٠	٤١٢٠		٤١٨٠	٤١٢٠	

الحالة الثالثة : نتيجة التصفية خسارة تقل عن إجمالى حقوق الشركاء ولكن نصيب شريك (أو أكثر) منها يزيد على حقوق قبل الشركة :

وفى هذا الصدد فإن هناك عدة إحتمالات :

(١) أن نتيجة التصفية خسارة تقل عن إجمالى حقوق الشركاء مع إحتمال زيادة نصيب شريك (أو أكثر) من الخسارة على حقوقه قبل الشركة .. وأن كل الشركاء موسرين .

(٢) أن نتيجة التصفية خسارة تقل عن إجمالى حقوق الشركاء مع إحتمال زيادة نصيب الشريك الموصى فى الخسارة على حقوقه قبل الشركة وأن كل الشركاء المتضامنين موسرين .

(٣) أن نتيجة التصفية خسارة تقل عن إجمالى حقوق الشركاء مع وجود شريك أو بعض الشركاء معسرون .

وفيما يلى حالات تطبيقية على الإحتمالات السابق عرضها .

مثال :

(حالة يسار كل الشركاء وأن نتيجة التصفية خسارة تقل عن إجمالى حقوق الشركاء مع إحتمال زيادة نصيب شريك (أو أكثر) من الخسارة على حقوقه قبل الشركة).

(أ) ، (ب) شريكان متضامنين يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى ونتيجة لتوالى الخسائر على الشركة قرر الشركاء تصفية الشركة وكانت قائمة المركز المالى فى تاريخ التصفية (١٩٨٨/١٢/٣١) كما يلى :

أصول أرصدة مدينة (المبالغ بالجنيهات)

٩٠٠٠ أصول مختلفة (فيما عدا البنك) - ١٩٠٠ بنك - ٣٠٠٠ خسائر مرحلة .

خصوم وأرصدة دائنة (المبالغ بالجنيهات) :

٥٥٠٠ رأس المال (حصة " أ " ٣٥٠٠ حصة " ب " ٢٠٠٠، - ٩٠٠ قروض الشريك (أ) - ٤٥٠٠ دائنون - ٣٠٠٠ أوراق دفع .

وقد كانت نتائج التصفية كما يلي :

(١) بيعت أصول الشركة المختلفة بمبلغ ٥٣٠٠ جنية .

(٢) بلغت مصاريف التصفية ٣٠٠ جنية .

(٣) أن الشريك (ب) موسر

فالمطلوب : تصوير حسابات التصفية .

الحل :

حـ/ التصفية

٩٠٠٠	إلى حـ/ الأصول المختلفة	٥٣٠٠	من حـ/ البنك
٣٠٠	إلى حـ/ م. التصفية	٤٠٠٠	رصيد مرحل
٩٣٠٠		٩٣٠٠	
٤٠٠٠	رصيد منقول	٤٠٠٠	من حـ/ رأس المال
			٢٠٠٠ الشريك (أ)
			٢٠٠٠ الشريك (ب)
٤٠٠٠		٤٠٠٠	

حـ/ البنك

١٩٠٠	رصيد	٣٠٠	من حـ/ التصفية
٥٣٠٠	إلى حـ/التصفية	٤٥٠٠	من حـ/ الدائنين
٦٠٠	رصيد مرحل	٣٠٠٠	من حـ/ أوراق الدفع
٧٨٠٠	رصيد منقول	٧٨٠٠	من حـ/ رأس المال
١٥٠٠	إلى حـ/ رأس المال (ب)	٦٠٠	رصيد منقول
		٩٠٠	من حـ/ رأس المال (أ)
١٥٠٠		١٥٠٠	

حـ / رأس المال

أ	ب	بيان	أ	ب	بيان
١٥٠٠	١٥٠٠	إلى حـ/ الخسائر المرحلة	٣٥٠٠	٢٠٠٠	رصيد
			٩٠٠	-	من حـ/ قرض الشريك
٢٠٠٠	٢٠٠٠	إلى حـ/ التصفية	-	١٥٠٠	رصيد مرحل
٩٠٠	-				
٤٤٠٠	٣٥٠٠		٤٤٠٠	٣٥٠٠	
-	١٥٠٠	رصيد منقول	٩٠٠	١٥٠٠	رصيد منقول
٩٠٠	-	إلى حـ/ البنك	-	١٥٠٠	من حـ/ البنك
٩٠٠	١٥٠٠		٩٠٠	١٥٠٠	

مثال:

(إحتمال وجود شريك موصى يزيد نصيبه فى الخسارة على حقوقه قبـل الشـركة وأن كل الشركاء المتضامنين موسرين) :

أ ، ب وشريكهما شركاء فى شركة توصية بسـيطة يقتسـمون الأربـاح والخسـائر بالتساوى وفيما يلى قائمة المركز المالى للشركة (المبالغ بالجنيهات)

الأصول :

٩٠٠٠ أصول (غير نقدية) ـ ٦٠٠ بنـك ـ ٩٠٠ جـارى (أ) ـ ٨٠٠ جـارى (ب) ـ ٧٠٠ جارى (ج) .

الخصوم :

٧٠٠٠ رأس المال (٢٨٠٠ حصة " أ " ، ٢٦٠٠ حصة " ب " ١٦٠٠ حصة " ج ") ـ ٥٠٠٠ دائنون .

ونظرا لتوالى الخسائر قرر الشركاء حل الشركة فى ذلك التاريخ فإذا علمت أن :

(١) بيعت الأصول بمبلغ ٥٠٠٠ جنية .

(٢) بلغت مصاريف التصفية ٥٠٠ جنية .

(٣) تبين من تحليل الحساب الجارى للشريك الموصى أنه يتكون من ٢٠٠ جنية مسحوبات وباقى الرصيد يرجع إلى الخسائر .

(٤) جميع الشركاء موسرون .

فالمطلوب :

تصوير حسابات التصفية .

الحل :

حـ التصفية

٩٠٠٠	إلى حـ/ الأصول (غير النقدية)	٥٠٠٠	من حـ/ البنك
٥٠٠	إلى حـ/ م. التصفية	٤٥٠٠	رصيد مرحل
٩٥٠٠		٩٥٠٠	
٤٥٠٠	رصيد منقول	٤٥٠٠	من حـ/ رأس المال
			١٧٠٠ الشريك (أ)
			١٧٠٠ الشريك (ب)
			١١٠٠ الشريك (ج)
٤٥٠٠		٤٥٠٠	

حـ البنك

٦٠٠	رصيد منقول	٥٠٠	من حـ/م . التصفية
٥٠٠٠	إلى حـ/ التصفية	٥٠٠٠	من حـ/ الدائنين
٢٠٠	إلى حـ/ جارى الشريك (ج)	٣٠٠	رصيد مرحل
٥٨٠٠		٥٨٠٠	
٣٠٠	رصيد منقول	٣٠٠	من حـ/ رأس المال
			٢٠٠ الشريك (أ)
			١٠٠ الشريك (ب)
٣٠٠		٣٠٠	

حـ/ رأس المال

موع	(أ)	(ب)	(ج)	بيان	مجموع	(أ)	(ب)	(ج)	بيان
٢٢٠	٩٠٠	٨٠٠	٥٠٠	إلى حـ/ الحسابات الجارية	٧٠٠٠	٢٨٠٠	٢٦٠٠	١٦٠٠	رصيد منقول
٤٥٠	١٧٠٠	١٧٠٠	١١٠٠	إلى حـ/ التصفية					
٣٠	٢٠٠	١٠٠	-	رصيد مرحل					
٧٠	٢٨٠٠	٢٦٠٠	١٦٠٠		٧٠٠٠	٢٨٠٠	٣٦٠٠	١٦٠٠	
٣٠	٢٠٠	١٠٠	-	إلى حـ/ البنك	٣٠٠	٢٠٠	١٠٠	-	رصيد منقول
٣٠	٢٠٠	١٠٠	-		٣٠٠	٢٠٠	١٠٠	-	

حـ/ جارى الشريك (جـ)

٧٠٠	رصيد منقول	٢٠٠	من حـ/ البنك
		٥٠٠	من حـ/ رأس مال (ج)
٧٠٠		٧٠٠	

ويلاحظ فى المثال السابق ما يلى :

(١) تم تصوير حساب جارى الشريك (ج) الموصى ويتبين من هذا الحساب أنه رحل لحساب رأس مال (ج) المديونية الناتجه من الخسائر وقدرها ٥٠٠ جنية أما المديونية الناتجة عن المسحوبات فقد دفعها الشريك الموصى بشيك .

(٢) يتحمل حساب حصة الشريك (ج) بمبلغ ٥٠٠ جنية كما سبق أن أوضحنا أصبحت مسئوليته عن خسائر التصفية محدودة بمبلغ ١١٠٠ جنية حيث تم تحميلة بهذا المبلغ فقط ، ووزع الباقى وقدره ٣٤٠٠ جنية على (أ) ، (ب) بالتساوى وهى النسبة التى نص عليها التمرين .

مثال :

(نتيجة التصفية خسارة تقل عن إجمالى حقوق الشركاء مع وجود شريك أو بعض الشركاء معسرون) .

فى هذه الحالة ينص القانون المدنى (المادة ٥٣٦) على أنه عند إفلاس أحد الشركاء المتضامنين فى شركة تضامن فإن الشريك أو الشركاء المتضامنين الأخرين الموسرين يتحملون الرصيد المدين لهذا الشريك المفلس أو المعسر بنسبة توزيع الأرباح والخسائر .

(أ) ، (ب) ، (ج) شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ قرر الشركاء حل الشركة وتصفيتها وكانت ميزانية الشركة فى ذلك التاريخ كما يلى :

أصول وأرصدة مدينة (المبالغ بالجنيهات) :

١٣٠٠٠ أصول مختلفة ما عدا البنك) ـ ٥٠٠ بنك ـ ١٠٠٠٠ خسائر تجارية ز

خصوم وأرصدة دائنة (المبالغ بالجنيهات) :

٢٥٠٠٠ رأس المال (٤٥٠٠ " أ " والباقى موزع بين (ب) ، (ج) بالتساوى) ـ ٢٠٠٠ قرض الشريك (ج) ـ ٤٠٠٠ قرض برهن الأصول الثابتة ـ ٥٠٠٠ دائنون عاديون .

وقد تبين عند التصفية ما يلى :

(١) أن المصفى باع الأصول دفعة واحدة برضاء الدائن المرتهن بمبلغ ٥٥٠٠ جنية بشرط أن يقبض دينه كاملا .

(٢) بلغت مصاريف التصفية ٥٠٠ جنية .

(٣) أن الشريك (أ) معسر وباقى الشركاء موسرون .

المطلوب :

تصوير حساب التصفية

الحل :

حـ / التصفية

١٣٠٠٠	إلى حـ/ الأصول المختلفة (ماعدا البنك)	٥٥٠٠	من حـ/ البنك
		٨٠٠٠	رصيد مرحل
٥٠٠	إلى حـ/ م. التصفية		
١٣٥٠٠		١٣٥٠٠	
٨٠٠٠	رصيد منقول	٨٠٠٠	من حـ/ رأس المال
			٣٢٠٠ الشريك (أ)
			٢٤٠٠ الشريك (ب)
			٢٤٠٠ الشريك (ج)
٨٠٠٠		٨٠٠٠	

حـ/ البنك

٥٠٠	رصيد منقول	٥٠٠	من حـ/ م. التصفية
٥٥٠٠	إلى حـ/ التصفية	٤٠٠٠	من حـ/ قرض برهن الأصول الثابته
		١٥٠٠	رصيد مرحل
٦٠٠٠		٦٠٠٠	
١٥٠٠	رصيد منقول	٥٠٠٠	من حـ/ الدائنين العاديون
٣٥٠٠	إلى حـ/ رأس المال		
	٢٧٥٠ الشريك (أ)		
	٧٥٠ الشريك (ج)		
٥٠٠٠		٥٠٠٠	

حـ/ رأس المال

بيان	(ج)	(ب)	(أ)	مجموع
رصيد منقول	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٥٠٠	١٢٥٠٠
من حـ/ قرض	٢٠٠٠	-	-	٢٠٠٠
رصيد مرحل	-	١٤٠٠	٢٧٠٠	٤١٠٠
	٢٠٠٠	٥٤٠٠	٧٢٠٠	١٨٦٠٠
رصيد منقول	٢٠٠	-	-	٦٠٠
من حـ/ رأس (ب) ، (ج)	-	-	٢٧٠٠	٢٧٠٠
من حـ/ البنك	٧٥٠	٢٧٥٠	-	٣٥٠٠
	١٣٥٠	٢٧٥٠	٢٧٠٠	٦٨٠٠

بيان	(ج)	(ب)	(أ)	ـموع
إلى حـ/ الخسائر التجارية	٣٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠
إلى حـ/ التصفية	٢٤٠٠	٢٤٠٠	٣٢٠٠	٨٠٠
رصيد مرحل	٦٠٠	-	-	٦٠
	٦٠٠٠	٥٤٠٠	٧٢٠٠	١٨٦٠
رصيد منقول	-	١٤٠٠	٢٧٠٠	٤١٠
إلى حـ/ رأس مال (أ)	١٣٥٠	١٣٥٠	-	٢٧٠
	١٣٥٠	٢٧٥٠	٢٧٠٠	٦٨٠

ملاحظات على الحل :

(١) تم إقفال قرض الشريك (ج) فى حساب رأسمالة .

(٢) تم سداد الديون حسب درجة الإمتياز الخاصة بها .

(٣) نظرا لأن الشريك (أ) معسر فإن رصيده المدين يتحمله كل من الشـــريك (ب) ، (ج) بنسبة توزيع الأرباح والخسائر .

(٤) يلاحظ أن مديونية الشريك (ب) ، (ج) أكبر من حقوقهما لدى الشركة وقد قـــام كل منهما بسداد ما عليه حيث أنهما شريكان موسران .

الحالة الرابعة : نتيجة التصفية خسارة تزيد على إجمالى حقوق الشركاء وأن جميـع الشركاء معسرين

ففى هذه الحالة – وهى أن جميع الشركاء معسرين أى ليس لديـــهم أمـــوال شـــخصية تكفى لسداد المطلوب – ليس أمام المصفى سوى توزيع رصيد النقدية (مضافا إليـــه مـــا قـــد يتحصل عليه من الشركاء) على الدائنين العاديين بنسبة المستحق لكل منهم ، ويطلق علـــى المبلغ الذى يتنازل عنه الدائنون إصطلاح " الربح الورقى" إذ يجوز لهؤلاء الدائنين الرجـــوع على الشركاء المتضامنين بهذا المبلغ فى بحر خمس سنوات ويمكن حساب الربـــح الورقـــى بإحدى طريقتيين :

(١) الربح الورقى = الديون العادية - رصيد البنك بعد سداد الديون الممتازة وإضافة ما قد يدفعة شريك أو أكثر .

(٢) الربح الورقى = (الخسائر المرحلة + خسائر التصفية) - (حقوق الشركاء + المبالغ المحصلة منهم) .

ويتم معالجة الربح الورقى " أى التنازل الإجبارى من الدائنين" فى مرحلة مستقلة من حساب التصفية وبالقيود الأتية :

موقف الشريك الموصى من حالة الإعسار الكلى للشركاء المتضامنين :-

سبق أن أوضحنا أنه لايجوز تحميل الشريك الموصى بخسارة تزيد عن حصته فى رأس المال ويستوى فى ذلك خسائر ما قبل التصفية أو خسائر التصفية أو كليهما معا .

كما يلاحظ فى هذا الصدد أن الشريك الموصى مسئول فقط فى حدود رأس ماله وليس بقدر ما هو مسدد منها ، وعليه يحق للمصفى مطالبة الشريك الموصى بسداد الحصة كلها أو بعضها بحسب نتيجة التصفية وأثرها على مركز هذا الشريك ...... وفيما يلى بعض المشاكل المحاسبية :

(١) حساب جارى الشريك الموصى :

فى هذا الصدد هناك إحتمالان :

الأول : إذا كان رصيد الحساب الجارى للشريك الموصى دائنا :

فيجب فى هذه الحالة إعتباره فى حكم الديون العادية المستحقة للغير ، فيسدد بالكامل أو يخضع لقسمة الغرماء بحسب الإحتمالات المختلفة للتصفية .

الثانى : إذا كان رصيد الحساب الجارى مدينا :

فيتعين تحرى سبب هذه المديونية ، فإذا كان سببها خسائر سابقة فتعتبر كتخفيض لمسئوليته وتعالج بترحليها إلى حـ/ رأس المال أما إذا كان سبب هذه المديونية مسحوبات فإنه يحق للمصفى مطالبة الشريك الموصى بسدادها كلها أو بعضها بحسب نتيجة التصفية بالنسبة لهذا الشريك .

(٢) قرض الشريك الموصى :

يعالج قرض الشريك الموصى معالجة الديون المستحقة للغير والتى فى درجته (عادى أو برهن أصل من أصول الشركة بحسب الأحوال) وبعبارة أخرى لا يجوز إطلاقا ترحيل هذا القرض لحساب رأس المال كما هو الحال بالنسبة لقرض الشريك المتضامنين .

(٣) هل يجوز أن يتحمل الشريك الموصى خسائر الشريك المتضامنين المعسر :

يجوز أن يتحمل الشريك الموصى بنصيب من الخسارة الناتجة من إعسار الشريك المتضامن المعسر وذلك فى حدود الرصيد المتبقى من حصتة فى رأس المال .

مثال :

توالت الخسائر على شركة التوصية البسيطة المكونة من (أ) ، (ب) وشريكهما ، فقرروا حلها وتصفيتها بتاريخ ١٩٨٨/١٢/٣١ وكانت ميزانية الشركة فى هذا التاريخ كما يلى (المبالغ بالجنيهات) :

الأصول والحسابات المدينة الأخرى :

١٢٤٠٠ أصول ثابتة - ٦٠٠٠ بضاعة - ١٢٠٠٠ مدينون - ٩٠٠٠ أ . ق - ٤٠٠ بنك - ٦٠٠ جارى (أ) - ٢٤٠٠٠ الأرباح والخسائر .

الخصوم والحسابات الدائنة الأخرى :

٢٩٠٠٠ رأس المال (حصة " أ " ١٠٠٠٠ ، حصة " ب " ١٠٠٠٠ حصة " جـ " ٩٠٠٠) - ٤٠٠٠ قرض (ب) - ٤٤٠٠ قرض (جـ) - ٧٠٠٠ قرض برهن الأصول الثابتة - ١٧٠٠٠ دائنون - ٣٠٠٠ أوراق الدفع .

فإذا علمت أن

(١) بلغ المتحصل من بيع الأصول الثابتة والبضاعة والمتحصل من المدينون وأوراق القبض مبلغ ٢٤٠٠٠ . وقبض الثمن فورا (علما بأن المتحصل من بيع الأصول الثابتة ٦٥٠٠ ضمن حصيلة البيع) .

(٢) بلغت مصروفات التصفية ٦٠٠ .

(٣) أن الشريكان (أ) ، (ب) معسران وليست لديهما أموال خاصة .

(٤) أن الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ على التوالى .

والمطلوب :

إعداد حسابات التصفية (التصفية – البنك – رأس المال) .

تصوير حسابات ·الدائنين ، قرض (جـ) ، القرض برهن الأصول الثابتة ، الديون العادية) .

الحل :

حـ/ التصفية

١٢٤٠٠	إلى حـ/ الأصول الثابتة	٢٤٠٠٠	من حـ/ البنك
٦٠٠٠	إلى حـ/ البضاعة		
٩٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض		
١٢٠٠٠	إلى حـ/ المدينون		
٦٠٠	إلى حـ/ م. التصفية	١٦٠٠٠	رصيد مرحل
٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠	
١٦٠٠٠	رصيد منقول	١٦٠٠٠	من حـ/ رأس المال ٦٤٠٠ الشريك (أ) ٤٨٠٠ الشريك (ب) ٤٨٠٠ الشريك (ج)
١٦٠٠٠		١٦٠٠٠	
٧٦٠٠	إلى حـ/ رأس المال ٣٠٤٠ الشريك (أ) ٢٢٨٠ الشريك (ب) ٢٢٨٠ الشريك (ج)	٧٦٠٠	من حـ/ الديون العادية (ربح ورقى)
٧٦٠٠		٧٦٠٠	

حـ/ البنك

٤٠٠	رصيد	٦٠٠	من حـــ/ م. التصفية
٢٤٠٠٠	إلى حـــ/ التصفية	٦٥٠٠	من حـــ/ قرض برهن الأصول
		١٧٣٠٠	رصيد مرحل
٢٤٤٠٠		٢٤٤٠٠	
١٧٣٠٠	رصيد منقول	١٧٣٠٠	من حـــ/ الديون العادية
١٧٣٠٠		١٧٣٠٠	

حـ/ قرض برهن الأصول الثابتة

٦٥٠٠	إلى حـــ/ البنك	٧٠٠٠	رصيد منقول
٥٠٠	إلى حـــ/الديون العادية		
٧٠٠٠		٧٠٠٠	

حـ/ الديون العادية

١٧٣٠٠	إلى حـــ/ البنك	١٧٠٠٠	من حـــ/ الدائنون
٧٦٠٠	إلى حـــ/ التصفية (ربح ورقى)	٣٠٠٠	من حـــ/ أوراق الدفع
		٤٤٠٠	من حـــ/ قرض (ج)
		٥٠٠	من حـــ/ قرض برهن الأصول الثابتة
٢٤٩٠٠		٢٤٩٠٠	

(أ)	(ب)	(ج)	بيان	(أ)	(ب)	(ج)	بيان
٦٠٠	-	-	إلى حـ/ جارى أ	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٩٠٠٠	رصيد منقول
٩٦٠٠	٧٢٠٠	٧٢٠٠	إلى حـ/ أ ، غ	-	٤٠٠٠	-	من حـ/ قرض الشريك
٦٤٠٠	٤٨٠٠	٤٨٠٠	إلى حـ/ التصفية	٦٦٠٠	-	٣٠٠٠	رصيد مرحل
-	٢٠٠٠	-	رصيد مرحل				
١٦٦٠٠	١٤٠٠٠	١٢٠٠٠		١٦٦٠٠	١٤٠٠٠	١٢٠٠٠	
٦٦٠٠	-	٣٠٠٠	رصيد منقول	-	٢٠٠٠	-	رصيد منقول
-	٤٢٨٠	-	رصيد مرحل	٣٠٤٠	٢٢٨٠	٢٢٨٠	من حـ/ التصفية
				٣٥٦٠	-	٧٢٠	رصيد مرحل
٦٦٠٠	٤٢٨٠	٣٠٠٠		٦٦٠٠	٤٢٨٠	٣٠٠٠	
٣٥٦٠	-	٧٢٠	رصيد منقول	-	٤٢٨٠	-	رصيد منقول
٤١١	٣٠٩	-	إلى حـ/ رأس مال (ج)	-	-	٧٢٠	من حـ/ رأس المال
							٤١١ الشريك
							٣٠٩ الشريك
-	٣٩٧١	-	إلى حـ/ رأس مال	٣٩٧١	-	-	من حـ/ رأس مال
٣٩٧١	٤٢٨٠	٧٢٠		٣٩٧١	٤٢٨٠	٧٢٠	

ملاحظات على الحل :

(١) تم فتح الديون العادية لتجميع الديون ذات المرتبة الواحدة وهـى ٧٢٠ + ٧ = رصيد الدائنين وقرض الشريك الموصى وأوراق الدفـع والبـاقى المسـتحق للقرض برهن (٥٠٠ جنية) حيث أن هذا القرض ٧٠٠٠ جنية دين ممتاز فـى حدود المحصل منه وحيث أن المحصل ٦٥٠٠ جنية فيكون هـذا الرقـم هـو الدين الممتاز المسدد والباقى يرحل لحساب الديون العادية .

(٢) ممكن التوصل إلى الأرباح الورقية (مقدار ما تنازلت عنه الديون العادية) كمـا يلى :

الأرباح الورقية = الديون العادية - رصيد البنك بعد سداد الديون الممتازة

= ٢٤٩٠٠ - ١٧٣٠٠ = ٧٦٠٠ جنية

وتطبق قسمة الغرماء كما يلى :

نسبة التوزيع = ١٧٣٠٠ ÷ ٢٤٩٠٠ = ٦٩٤٨ .

المستحق للدائنين	١٧٠٠٠ =	× ٦٩٤٨	= ١١٨١٢	جنية
المستحق أ . دفع	٣٠٠٠ =	× ٦٩٤٨	= ٢٠٨٤	جنية
المستحق لقرض (ج)	٤٤٠٠ =	× ٦٩٤٨	= ٣٠٥٧	جنية
المستحق لقرض برهن	٥٠٠ =	× ٦٩٤٨	= ٣٤٧	جنية
إجمالى المبالغ الموزع على الديون العادية بنسبة الغرمـــــــــــاء			١٧٣٠٠	جنية

(٣) **المرحلة الأولى** : من حـ/ رأس المال تظهر مراكز الشركاء مع مراعاة ترحيل قرض الشـــريك (ب) بالكامل نظرا للمسئولية التضامنية ، ولم يتم ترحيل قـــرض الشـــريك الموصى نظر المسئوليته المحدودة وكما سبق أن أوضحنا .

وفى المرحلة الثانية : تم توزيع الأرباح الورقية على جميع الشركاء ويتضح من هذه المرحلة أن رصيد كل من الشريكين (أ) ، (ب) مدين بينمـــا نجـــد أن رصيـــد الشريك (ب) دائناً ، ونظرا لإعسار الشريك المتضامن (ا) وأن الشريك الموصى لا يتحمل إلا فى حدود حصته فى رأس المال فقد تم ما يلـــى بالترتيب فى

المرحلة الثالثة :

أ- توزيع الرصيد المدين للشريك الموصى وقـــدره ٧٢٠ جنيـــة علـــى الشـــريكان المتضامنان بنسبة توزيع الأرباح والخسائر (٤ : ٣) .

ب- يتحمل الشريك (ب) خسائر الشريك المتضامن (أ) . وعليه تكون القيـــود كمـــا يلى :

٧٢٠ من حـ/ رأس المال

٤١١ الشريك (أ)

٣٠٩ الشريك (ب)

٧٢٠ إلى حـ/ رأس مال (ج)

توزيع الرصيد المدين للشريك الموصى على الشريكان المتضامنان

٣٩٧١ من حـ/ رأس مال (ب)

٣٩٧١ إلى حـ/ رأس مال (أ)

ملخص لأهم المشاكل المحاسبية عند التصفية في شركات التضامن والتوصية البسيطة

(١) يتم سداد التزامات الشركة وفقا للترتيب الذى أقرة القانون وهـــي (مصـــاريف التصفيـــة وأجرة المصفى ، المصروفات القضائية اللازمة للتصفية ، الديون الممتازة التـــي نـــص عليها القانون فى المادة ١١٣٠ وما بعدها ، يلى ذلك سداد الديون العادية وهـــي أوراق الدفع الدائنين ، يلى ذلك سداد قرض الشريك المتضامن فالشريك المقـــرض لايستطيع مشاركة الدائنين فى أموال الشركة لأنة شريك قبل أن يكـــون مقرضـــا ، أمـــا قـــروض الشركاء الموصين فنظرا لمسئوليتهم المحدودة فأنها تعتبر ديون عادية وتسدد معها .

(٢) مصاريـــف التصفية والمصاريف القضائية : يجعل حـــ/ التصفية مدينا وحـــ/ البنك دائنا .

(٣) قرض الشريك الموصى : يعتبر قرض الشريك الموصى دينا عاديا ويجـــب سدادة مـــع سائر الديون العادية ، ولكن قد يكون هناك إحتمال أن يكون الشـــريك الموصـــى مدينـــا للشركة عندما لايكون الشريك الموصى قد قدم حصته فى رأس المال بالكـــامل ويكـــون رصيد حسابه الجارى مدينا بسبب مسحوباته من الشركة وفى مثل هذه الحـــالات يجـــب على المصفى الا يسدد قرض الشريك الموصى حتى يتمكن من إجـــراء المقاصـــة بيـــن القرض وبين ما يستحقه قبل الشركة .

(٤) قرض الشريك يعتبر القرض الشريك المتضامن مثل قرض الشريك الموصى حيث يعتـــبر دينا عاديا كسائر الديون ولكن نظرا للمسئوليته التضامنية للشريك المتضامن التى تجعـــل هذا الشريك مسئولا مسئولية مطلقة عن سداد التزامات الشركة فإذا لـــم تكـــف أمـــوال الشركة تحتم علية السداد من أمواله الخاصة وعليه فلا يجوز مناقشة دائنى الشركة فـــى سداد المستحق لهم بعكس الحال مع الشريك الموصى الذى تتحـــدد مســـئوليته بمقـــدار حصته فى رأس المال ، وعلى هذا فإن هذا القرض لا يســـدد إلا بعـــد الوفـــاء بجميـــع التزامات الشركة قبل الغير ولكن من الناحية العلمية فإنه يفضل ترحيل قـــرض الشـــريك إلى حـــ/ رأس المال (حصة الشريك) ويسدد جملة المستحق لة دفعـــة واحـــدة - إلا إذا إستمرت التصفية مدة طويلة ورغب الشركاء فى توزيع أموالها اولا بأول فيلزم فى هـــذه الحالة دفع قيمة القرض قبل سداد حصص الشركاء فى راس المال .

(٥) إقفال الحسابات الجارية المدينة أو الدائنة فى حـ/ رأس المال مع ملاحظة معالجة الحساب الجارى للشريك الموصى طبقا لما يلى :

- إذا كان الحساب الجارى دائنا فيعالج كديون عادية كما سبق القول إذا .
- إذا كان الحساب الجارى مدينا فيتعين تحرى سبب المديونية فإذا كان سببها خسارة سابقة فتعتبر كتخفيض لمسئوليته وتعالج بترحيلها إلى حـ/ رأس المال أما إذا كان سبب هذه المديونية مسحوبات فإنه يحق للمصفى مطالبة الشريك الموصى بسدادها كلها أو بعضها بحسب نتيجة التصفية بالنسبة لهذا الشريك .

(٦) إقفال حـ/ الأرباح والخسائر والخسائر المرحلة فى حـ/ رأس المال بنسبة توزيع الأرباح والخسائر .

(٧) يوزع رصيد حـ/ الإحتياطى العام ويقفل فى حساب رأس المال بنسبة توزيع الأرباح والخسائر .

(٨) رصيد حـ/ مصروفات التأسيس عند التصفية يمثل خسارة يلزم توزيعها بمناسبة التصفية وإقفالها مباشرة فى حـ/ رأس المال على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء .

(٩) المصروفات الإيرادية المؤجلة : وهى لا تخص سنة بذاتها وإنما تخص مجموعة سنوات مثل مصروفات الحملة الإعلانية التى قد تستمر عدة سنوات وتعالج هذه المصروفات بإقفال الرصيد الباقى عند التصفية فى حـ/ رأس المال على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر .

الفصل الثالث

التصفية التدريجية

تحتاج تصفية الشركة عادة إلى فترة طويلة نسبيا

تحتاج تصفية الشركة عادة إلى فترة طويلة نسبيا من الزمن وذلك لتحقيق أنسب الأسعار للأصول المباعة ، فضلا عن الحاجة لإستكمال بعض الأعمال غير التامة في تاريخ إتخاذ قرار التصفية .

ونظرا لما يترتب على طول الفترة الزمنية التى تستغرقها التصفية من ضياع فرص إستثمار الأموال بالنسبة للملاك ودائنى الشركة لذلك فإنه فى حالات التصفية من ضياع فرص إستثمار الأموال بالنسبة للملاك ودائنى الشركة لذلك فإنه فى حالات التصفية التى تتم بإختيار الشركاء يتم الإتفاق عادة على التصرف فى أموال التصفية أولا بأول فور تحصيلها ... ويطلق على هذا الإصطلاح التصفية التدريجية [١] .

التصفية البطيئة من الناحية المحاسبية [٢]

نظرا لأن المصفى سوف يقوم ببيع كل أصل على أكثر من دفعة يفضل إبقاء حسابات الأصول مفتوحة – أى عدم إقفالها فى حـ/ التصفية على أن يجعل حساب كل أصل دائنا بمقدار المتحصل من بيعة وعند تمام عملية التصفية يعكس حساب كل أصل الربح أو الخسارة الناتجة من تصفيته فيقفل رصيدة في حساب نتيجة إصطلح على تسميته " حـ/ أرباح وخسائر التصفية " يجعل مدينا بخسائر تصفية الأصول التى تم بيعها بأقل من قيمتها الدفترية كذلك يجعل مدينا الزيادة فى الإلتزامات والإلتزامات غير المثبتة فى الدفاتر والتى يكتشفها المصفى ، كذلك يجعل مدينا بمصروفات التصفية وأتعاب المصفى . ويجعل هذا الحساب دائنا بأرباح تصفية الأصول التى تم بيعها بأكثر من قيمتها الدفترية ، وكذلك بالخصومات التى قد يتحصل عليها المصفى عند سداد المطلوبات .

ويقفل هذا الحساب بتوزيع رصيده من ربح أو خسارة على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر .

---

[١] د. عبد الفتاح الصحن ، د. السيد عبد المقصود محمد ، المحاسبة فى الشركات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة شباب الجامعة الأسكندرية ، ١٩٧٧ ، ص ٦١٨ .

[٢] د. على مجدى شاهين ، مرجع سابق ، ص ١٤٧

وفيما يتعلق بالقيود المتعلقة بالسداد وتسوية حقوق الشركاء فلا تختلف عما سبق أن ذكرناه بالنسبة للتصفية السريعة مع الأخذ فى الحسبان أن عملية التصفية تستغرق وقت أطول للسداد نظراً لطبيعة التصفية البطيئة .

ويواجه المصفى فى حالات التصفية التدريجية بعض المشاكل التى تتعلق بالسداد للدائنين وترتيب إمتيازاتهم فى هذا الصدد وكذلك فيما يتعلق بكيفية توزيع فائض التصفية والذى يتمثل فى الأموال المستحقة للملاك فيما بينهم وبالتدريج أيضاً .

ففيما يتعلق بالسداد للإلتزمات يقوم المصفى بإجراء ذلك طبقاً للإلتزامات الممنوحة لهم ، فيتم السداد أولاً للديون الممتازة ثم الديون العادية وكما سبق أن أوضحنا فى الفصل السابق .

سداد حصص الشركاء على دفعات :

وفى هذا الصدد هناك إحتمالان :

الأول : إتفاق نسبة توزيع الأرباح والخسائر مع نسبة حصص الشركاء فى رأس المال ، يمكن للمصفى فى هذه الحالة توزيع الفائض (بعد سداد جميع المطلوبات) أولاً بأول بين الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر دون أن يتعرض إلى أية مسئولية حيث يمثل جملة ما يحصل عليه كل شريك فى نهاية التصفية حقة دون نقص أو زيادة .

الثانى : إختلاف نسبة توزيع الأرباح والخسائر عن نسبة الحصص فى راس المال فإن المصفى لايمكنه توزيع الفائض بأى من النسبيتين نسبةالتوزيع أو نسبة الحصص) إذا يؤدى ذلك إلى حصول بعض الشركاء على أكثر مما يستحقه والبعض الآخر على أقل من المستحق ، ولكى يتغلب المصفى على هذه المشكلة يجب ترتيب الشركاء من حيث أولوية الدفع .

ولاشك أن تحديد المبالغ التى تدفع لبعض الشركاء قبل البعض الآخر يمكننا من الوصول إلى الوضع الذى تكون فية حصص الشركاء بعد دفع المبالغ متفقة مع نسبة توزيع الأرباح والخسائر ، ويتم ذلك على خطوات تتعدد بتعدد الشركاء كما يلى :

(١) تحديد ما يدفع للشريك الأول فى الترتيب قبل الشريك الذى يلية .

(٢) تحديد ما يدفع للشريكين الأول والثانى فى الترتيب قبل الشريك الثالث فى الترتيب .

(٣) تحديد ما يدفع للشركاء الأول والثانى والثالث قبل الرابع وهكذا .

ويتم ذلك لجعل حصص الشركاء متفقة مع نسبة توزيع الأرباح والخسائر فى كل خطوة وذلك بتثبيت حصة الشريك (أو الشركاء) التالى فى الترتيب وتعديل حصة الشريك المتقدم فى الترتيب بما يجعلها تتفق مع نسبة توزيع الأرباح والخسائر ويمثل الفرق بين قيمة الحصة الحقيقية وبين قيمتها المعدلة ما يجب دفعه إلية قبل زميله التالى فى الترتيب وهكذا .

ولا جدال فى أن الإحتمالات المختلفة لنتيجة التصفية التدريجية هى نفسها بالنسبة للتصفية السريعة ، فقد تكون نتيجة التصفية ربح أو خسارة تقل عن إجمالى حقوق الشركاء ولا يزيد نصيب كل شريك منها عن حقوقه قبل الشركة ، كذلك قد تكون نتيجة التصفية خسارة تقل عن إجمالى حقوق الشركاء ولكن نصيب شريك (أو أكثر) منها يزيد عن حقوقه قبل الشركة . وأخيراً تكون نتيجة التصفية خسارة تزيد عن إجمالى حقوق الشركاء .

ولن نتعرض لكل هذه الحالات ونكتفى بأن نبين الحالة الخاصة بنتيجة التصفية ربح لنبين من خلالها الخطوات التى يجب إتباعها فى حالة التصفية التدريجية .

مثال عام :

فى ٢٠٠١/١٢/٣١ تقرر تصفية شركة التوصية البسيطة التى تتكون من (أ) ، (ب) وشريكهما وكانت نسبة توزيع الأرباح والخسائر ٢ : ٢ : ١ على التوالى وكانت الميزانية فى تاريخ التصفية كما يلى :

٨٠٠٠		مبانى	٢٠٠٠٠		رأس المال
٦٠٠٠		الآت		١٠٥٠٠	الشريك (أ)
٢٠٠٠		أثاث		٦٠٠٠	الشريك (ب)
٤٠٠٠		بضاعة		٣٥٠٠	الشريك (ج) (موصى)
	٣٥٠٠	مدينون			
	٥٠٠	- م . د . م فيها	٢٢٠٠		قرض الشريك (ب)
٣٠٠٠	-				
٥٠٠		جارى (أ)	٤٣٠٠		دائنون
٥٠٠		بنك			
٢٥٠٠		خسائر تجارية			
٢٦٥٠٠			٢٦٥٠٠		

فإذا علمت :

(١) أن المصفى قام بإجراء التصفية كما يلى :

- فى شهر يناير : باع جزء من الات بمبلغ ١٠٠٠ جنية ومن الأثاث بمبلغ ١٢٠٠ جنية ومن البضاعة بمبلغ ١٥٠٠ جنية ، وحصل من المدينون مبلغ ٥٠٠ جنية .
- فى شهر فبراير : باع جزء من الآلات بمبلغ ٢٠٠٠ جنية وباقى الأثاث بمبلغ ١٠٠٠ جنية وجزء من البضاعة بمبلغ ١٥٠٠ جنية وحصل من المدينين مبلغ ١٠٠٠ جنية .
- فى شهر مارس : باع جزء من البضاعة بمبلغ ٨٠٠ جنية وحصل من المدينين مبلغ ٧٠٠ جنية .
- فى شهر إبريل : باع باقى الآلات بمبلغ ٣٥٠٠ جنية وباقى البضاعة بمبلغ ١٠٠٠ جنية وحصل باقى المدينين بالكامل .
- فى شهر مايو : باع المبانى بمبلغ ٥٧٠٠ جنية .

(٢) بلغت المصروفات الخاصة بالتصفية خلال الشهور من يناير حتى مايو مبلغ ٣٠٠ جنية ، ٤٠٠ جنية ، ٣٠٠ جنية ، ٢٠٠ جنية ، ٢٠٠ جنية على التوالى .

(٣) سدد المصفى المطلوبات وفقا لأولويتها فى الدفع .

(٤) سدد المصفى للشركاء أولا بأول بطريقة لا تعرضه للمسئولية .

والمطلوب :

أولا : إعداد كشف يبين كيفية توزيع المتحصلات حتى إنتهاء التصفية .

ثانيا : إعداد حـ/ أ . خ التصفية ، حـ/ البنك ، حـ/ رأس المال .

حل التمرين :

(أ) ترتيب الشركاء الثلاثة طبقا لأولوية الدفع لهم :

بيان	(أ)	(ب)	(ج)
رأس المال الأصلى	١٠٥٠٠	٦٠٠٠	٣٥٠٠
+ الحسابات الجارية	(٥٠٠)	-	-
	١٠٠٠٠	٦٠٠٠	٣٥٠٠
- نصيب كل شريك فى الخسائر التجارية	١٠٠٠	١٠٠٠	٥٠٠
	٩٠٠٠	٥٠٠٠	٣٠٠٠
+ قرض الشركاء	-	٢٢٠٠	-
إجمالى حقوق الشركاء	٩٠٠٠	٧٢٠٠	٣٠٠٠
÷ نسبة توزيع الأرباح والخسائر	٢	٢	١
الحقوق المقابلة للحصة الواحدة	٤٥٠٠	٣٦٠٠	٣٠٠٠
ترتيب الشركاء	الأول	الثانى	الثالث

(ب) تحديد ما يدفع للشركاء حسب أولوية الترتيب :

- ما يدفع للأول قبل الثانى :

	أ (الأول)	ب (الثانى)
نسبة التوزيع	٢	٢
حصص الشركاء	٩٠٠٠	٧٢٠٠
تثبيت حصة الثانى	٧٢٠٠	٧٢٠٠
ما يدفع للشريك (أ) قبل (ب)	١٨٠٠	صفر

– تحديد ما يدفع للأول والثانى قبل الثالث

	أ (الأول)	ب (الثانى)	ج (الثالث)
نسبة التوزيع	٢	٢	١
حصص الشركاء	٧٢٠٠	٧٢٠٠	٣٠٠٠
تثبيت حصة (ج) وتعديل حصص (أ) ، (ب)	٦٠٠٠	٦٠٠٠	٣٠٠٠
ما يجب دفعة لـــ أ ، ب قبل ج	١٢٠٠	١٢٠٠	صفر

ويلاحظ أنه :

بعد سداد ١٨٠٠ جنية أولا للشريك (أ) " الأول " ثم سداد مبلغ ١٢٠٠ جنية لكـــل من (أ) " الأول " ، (ب) " الثانى " تصبح حصص الشركاء الثلاثـــة ٦٠٠٠ : ٦٠٠٠ : ٣٠٠٠ وهى نفس نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم أى ٢ : ٢ : ١ .

كشف التوزيع

(أ)	(ب)	(ج)	إجمالى		بيان
٩٠٠٠	٧٢٠٠	٣٠٠٠			جملة حقوق الشركاء
					شهر يناير
			٥٠٠		رصيد البنك فى ١/١
			٤٢٠٠		متحصلات يناير
			٤٧٠٠		
					مدفوعات يناير
				٣٠٠٠	م . تصفية
				٤٣٠٠	دائنة
				١٠٠	ما يجب دفعة للشريك أ (الأول)
١٠٠			٤٧٠٠		
٨٩٠٠	٧٢٠٠	٣٠٠٠	٠٠٠٠		

تابع (كشف التوزيع)

شهر فبراير				
متحصلات فبراير	٥٥٠٠			
مدفوعات فبراير				
م . تصفية ٤٠٠				
ما يجب سداد للشريك أ (الأول) ١٧٠٠				
	٢١٠٠			١٧٠٠
	٣٤٠٠			
ما يجب سداده ل أ ، ب قبل ج	٢٤٠٠		١٢٠٠	١٢٠٠
	١٠٠٠			
توزيع على جميع الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ١		٢٠٠	٤٠٠	٤٠٠
إجمالى المسدد للشركاء		٢٠٠	١٦٠٠	٣٣٠٠
حصص الشركاء المتبقية فى رأس المال		٢٨٠٠	٥٦٠٠	٥٦٠٠
شهر إبرايل				
متحصلات إبريل	٥٨٠٠			
(-) م . التصفية	٢٠٠			
توزيع على الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ١	٥٦٠٠			
		١١٢٠	٢٢٤٠	٢٢٤٠
		١٤٤٠	٢٨٨٠	٢٨٨٠
شهر مايو				
متحصلات مايو	٥٧٠٠			
(-) م . التصفية	٢٠٠			
توزيع على الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ١	٥٥٠٠	١١٠٠	٢٢٠٠	٢٢٠٠
خسائر التصفية موزعة على الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ١	١٧٠٠	٣٤٠	٦٨٠	٦٨٠

منه **حـ/ أ . خ التصفية** **له**

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٢٣٠٠	إلى حـ/ المباني	٥٠٠	من حـ/ الآلات
١٤٠٠	إلى حـ/ م . التصفية	٢٠٠	من حـ/ الأثاث
		٥٠٠	من حـ/ م . د . م فيها
		٨٠٠	من حـ/ البضاعة
		١٧٠٠	رصيد مرحل
٣٧٠٠		٣٧٠٠	
	رصيد منقول	١٧٠٠	من حـ/ رأس المال
			٦٨٠ الشريك (أ)
			٦٨٠ الشريك (ب)
			٣٤٠ الشريك (ج)
١٧٠٠		١٧٠٠	

للتسهيل تم تصوير حـ/ أ . خ التصفية مرة واحدة وليس كل شهر على حدة .

حـ/ البنك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٥٠٠	رصيد (يناير)	٣٠٠	من حـ/ التصفية (يناير)
١٠٠٠	إلى حـ/ الآلات	٤٣٠٠	من حـ/ الدائنين
١٢٠٠	إلى حـ/ الأثاث	١٠٠	من حـ/ رأس مال (أ)
١٥٠٠	إلى حـ/ البضاعة		
٥٠٠	إلى حـ/ المدينين		
٤٧٠٠		٤٧٠٠	
٢٠٠٠	إلى حـ/ الآلات (فبراير)	٤٠٠	من حـ/ م . التصفية (فبراير)
١٠٠٠	إلى حـ/ الأثاث	٣٣٠٠	من حـ/ رأس مال (أ)
١٥٠٠	إلى حـ/ البضاعة	١٦٠٠	من حـ/ رأس مال (ب)
١٠٠٠	إلى حـ/ المدينين	٢٠٠	من حـ/ رأس مال (ج)
٥٥٠٠		٥٥٠٠	
٨٠٠	إلى حـ/ البضاعة (مارس)	٣٠٠	من حـ/ م. التصفية (مارس)
٧٠٠	إلى حـ/ المدينين	٤٨٠	من حـ/ رأس مال (أ)
		٤٨٠	من حـ/ رأس مال (ب)
		٢٤٠	من حـ/ رأس مال (ج)
١٥٠٠		١٥٠٠	

تابع حـ/ البنك

٣٥٠٠	إلى حـ/ الآلات (إبريل)	٢٠٠	من حـ/ م. التصفية (إبريل)
١١٠٠	إلى حـ/ البضاعة	٢٢٤٠	من حـ/ رأس مال (أ)
١٢٠٠	إلى حـ/ المدينين	٢٢٤٠	من حـ/ رأس مال (ب)
		١١٢٠	من حـ/ رأس مال (ج)
٥٨٠٠		٥٨٠٠	
٥٧٠٠	إلى حـ/ المباني (مايو)	٢٠٠	من حـ/ م. التصفية (مايو)
		٢٢٠٠	من حـ/ رأس مال (أ)
		٢٢٠٠	من حـ/ رأس مال (ب)
		١١٠٠	من حـ/ رأس مال (ج)
٥٧٠٠		٥٧٠٠	

منه حـ/ رأس مال له

(أ)	(ب)	(ج)	بيان	(أ)	(ب)	(ج)	بيان
٥٠٠	-	-	إلى حـ/ جارى الشركاء	١٠٥٠٠	٦٠٠٠	٣٥٠٠	رصيد ١/١
١٠٠٠	١٠٠٠	٥٠٠	إلى حـ/ البنك ١/٣١	-	٢٢٠٠	-	من حـ/ قرض (ب)
١٠٠	-	-	رصيد مرحل ١/٣١				
١٠٥٠٠	٨٢٠٠	٣٥٠٠		١٠٥٠٠	٨٢٠٠	٣٥٠٠	
٣٣٠٠	١٦٠٠	٢٠٠	إلى حـ/ البنك ٩/٢٩	٨٩٠٠	٧٢٠٠	٣٠٠٠	رصيد منقول ٢/١
٥٦٠٠	٥٦٠٠	٢٨٠٠	رصيد مرحل ٩/٢٩				
٨٩٠٠	٧٢٠٠	٣٠٠٠		٨٩٠٠	٧٢٠٠	٣٠٠٠	
٤٨٠	٤٨٠	٢٤٠	إلى حـ/ البنك ٣/٣١	٥٦٠٠	٥٦٠٠	٢٨٠٠	رصيد منقول ٣/١
٥١٢٠	٥١٢٠	٢٥٦٠	رصيد مرحل				
٥٦٠٠	٥٦٠٠	٢٨٠٠		٥٦٠٠	٥٦٠٠	٢٨٠٠	
٢٢٤٠	٢٢٤٠	١١٢٠	إلى حـ/ البنك ٤/٣٠	٥١٢٠	٥١٢٠	٢٥٦٠	رصيد منقول ٤/١
٢٨٨٠	٢٨٨٠	١٤٤٠	رصيد مرحل				
٥١٢٠	٥١٢٠	٢٥٦٠		٥١٢٠	٥١٢٠	٢٥٦٠	
٢٢٠٠	٢٢٠٠	١١٠٠	إلى حـ/ البنك ٥/٣١	٢٨٨٠	٢٨٨٠	١٤٤٠	رصيد منقول ٥/١
٦٨٠	٦٨٠	٣٤٠	إلى حـ/ أ. خ التصفية ٥/٣١				
٢٨٨٠	٢٨٨٠	١١٤٠		٢٨٨٠	٢٨٨٠	١٤٤٠	

إرشادات للحل :

(١) نظراً لأن المصفى يقوم ببيع كل أصل على حدة على أكثر من دفعة وعند إتمام عملية التصفية يعكس حساب كل أصل الربح أو الخسارة الناتجه عن التصفية ويقفل رصيد هذا الحساب فى حـ/ أ . خ التصفية ويجعل هذا الحساب .

مديناً لـ

أ- خسائر تصفية الأصول التى يتم بيعها بأقل من قيمتها الدفترية .

ب- الإلتزامات غير المثبتة فى الدفاتر التى يكتشفها المصفى .

ج- مصروفات التصفية وأتعاب المحامى .

دائناً لـ :

أ- أرباح تصفية الأصول التى يتم بيعها بأكثر من قيمتها الدفترية .

ب- الخصومات التى يحصل عليها المصفى عند سداده المطلوبات .

(٢) فى حالة التصفية التدريجية يفضل إقفال مخصصات الإهلاك فى حسابات الأصول المتعلقة بهذه المخصصات حتى يعكس كل أصل على حدة الربح أو الخسارة .

(٣) مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها يقفل فى نهاية مدة التصفية فى حـ/ المدينين حيث يعكس رصيد هذا الحساب الديون التى عجز المصفى عن تحصيلها أى الديون المعدومة وذلك فى حدود هذه الديون ، وفى حالة زيادة رصيد المخصص عن ذلك تعالج الزيادة كربح يرحل مباشرة إلى حـ/ أ.خ التصفية .

(٤) يجب تحديد حقوق الشركاء قبل البدء فى الحل وهى تتكون من حصة كل شريك فى رأس المال ونصيبة فى الإحتياطى العام والخسائر المرحلة ورصيد حسابة الجارى مضافاً إلى ذلك قرض الشريك أن وجد ويتم ذلك عند مساواة حصتة فى رأس المال وتحديد أولوية الدفع على هذا الأساس .

الفصل الرابع
إنقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة
بسبب إنضمامها أو إندمجها

أجاز القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٧ لشركات التضامن الإندماج في شركات المساهمة ، كما أن شركات الأشخاص يجوز لها أت تندمج مع بعضها البعض بهدف تقوية مركزها المالى والقضاء على عوامل المنافسة فيما بينها . ويتم الإندماج في شركات الأشخاص بناء على ذلك بإحدى الطرق الآتية :

أولاً : إندماج شركة أشخاص مع شركة أشخاص أخرى :

وذلك أما بحل إحدى الشركتين وإندماجها في الشركات الأخرى ، أو بحل الشركتين المندمجتين وتكوين شركة أشخاص جديدة قوامها جميع الشركاء في كلا الشركتين ، وتحقق عملية الإندماج بناء على ذلك من خلال الإجراءين التالين :

(١) إقفال دفاتر الشركة أو الشركات المندمجة وذلك من خلال تصوير حسابات التصفية ورؤوس أموال الشركاء وحساب الشركة الدامجة .

(٢) إثبات قيود الإنضمام إلى الشركة الدامجة أو قيود التكوين في الشركة الجديدة ، وهذه لا تخرج عن كونها قيود تكوين على الصورة .

الموضحة في الباب الأول والخاص بتكوين شركات الأشخاص ، ويراعى هنا فقط أن إنتقال الأصول والخصوم سوف يكون مقابل حصة في رأس مال الشركة تخص عددا من الشركاء وليس شريكاً واحدا كما هو الحال عند دراسة إجراءات التكوين .

ثانياً : إندماج شركة أشخاص في شركة مساهمة :

ويتحقق ذلك من خلال إقفال دفاتر شركات الأشخاص بتصوير حساباً ، مع بيان أثر هذا الحساب على حسابات رؤوس أموال الشركاء ، ويتم إندماج شركة الأشخاص في هذه الحالة مقابل حصول الشركاء على أسهم أو أسهم وسندات نقدية

من شركة المساهمة مقابل إنتقال أصول وخصوم الشركة إليها . لذلك فإنه ينتج عن إقفال دفاتر شركة الأشخاص ظهور حسابات لهذه العناصر سوف تؤول إلى الشركاء مقابل إندماج شركتهم فى الشركة المساهمة .

لذلك فإنها توزع بين الشركاء وفقا للإتفاق الذى يتم فيما بينهم ، أو بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ، وفى هذه الحالة الأخيرة تتحقق التسوية بين حقوق الشركاء عن طريق السحب والإيداع النقدى فى بنك الشركة .

الباب الخامس
شركات المحاصة

ماهية شركات المحاصة :

عرف القانون التجارى (مادة ٥٩) شركة المحاصة بانها " الشركة التى ليس لها رأسمال شركة ولا عنوان ، وأنها تختص بعمل واحد أو أكثر من الأعمال التجارية " وعلى أن يراعى فى ذلك العمل ، وفى الإجراءات المتعلقة به ، وفى الحصص التى تكون لكل واحد من الشركاء فى الأرباح ، الشروط التى يتفقون عليها .

فشركة المحاصة – كأية شركة أخرى – عبارة عن عقد بين شخصين أو أكثر بقصد القيام بعمل واحد أو أكثر من الأعمال التجارية وتقسيم الأرباح أو الخسائر بينهم . ولكنها تختلف عن الشركات الأخرى بكونها مستترة ، أى ليس لها وجود قانونى إزاء الغير الذى لايعلم بوجودها ولا يعرف الشركاء فيها ، وينشر هذا النوع من الشركات فى حالة رغبة عدد من الأشخاص للقيام بعمل تجارى واحد أو جملة أعمال تجارية لا تستغرق وقتاً طويلاً .

مميزات شركة المحاصة :

أن أهم ما يميز شركة المحاصة هو أنها شركة مستترة بطبيعتها إذ ليس لها عنوان ، ولا وجود ظاهر ومعروف للغير ، فالجمهور لا يعلم بوجودها ولايعرف الشركاء فيها .

كما أن الشركة المحاصة – بخلاف الشركات التجارية الأخرى ليس لها شخصية معنوية قائمة ومستقلة بذاتها عن شخصيات الشركاء ويترتب على هذا ، أن الشركة لا يكون لها جنسية ، ولاموطن خاص بها كما لايكون لها أهلية التقاضى والتعامل مع الغير .

والشركاء فى شركة المحاصة يتعاملون مع الغير بصفتهم الشخصية وإنما لحساب الشركة ، وذلك يكون كل واحد منهم مسئولاً – دون غيره – عن العقود التى يعقدها ، وتنحصر علاقة الشركاء بعضهم ببعض فى مجرد إقتسام الأرباح أو الخسائر التى تنتج عن عمليات المحاصة .

وشركة المحاصة ليس لها رأس مال خاص بها . وعلى ذلك فإن الحصة التى يقدمها كل شريك تظل ملكاً له ، ولاتنتقل ملكيتها للشركة حتى ولو تم تقديمها وتسليمها فعلاً للشريك القائم بإدارة الشركة ، وعند إنتهاء الشركة ترد الحصص لأصحابها .

وبالرغم من أن شركة المحاصة عبارة عن عقد فإن القانونلم يشترط إثبات العقد بالكتابة بل إجاز إثبات وجودها بإبراز الدفاتر والخطابات وكذلك لايلزم إتباع إجراءات الإشهار المقرر إستيفائها فى الشركات .

أغراض شركة المحاصة :

تختص شركة المحاصة بعمل واحد أو أكثر من الأعمال التجارية (المادة ٦٠ من القانون التجارى) بشرط أن يكون هذا العمل جائزا وغير مخالف للقانون أو النظام العام . وعلى ذلك فإنه ليس من الصفات اللازمة لشركة المحاصة أن تقوم لغرض واحد تحل بعده ، أو أن تكون قصيرة الأجل ، بل يجوز لها أن تقوم بعمل واحد أو اكثر كما يجوز لها أن تباشر هذه الأعمال على وجه الإستمرار . فقد تقومشركة المحاصة مثلاً ، لشراء المحاصيل الزراعية فى مواسمها من المزارعين فى مختلف الأقاليم بكميات صغيرة ثم بيعها جملة فى الأسواق بأحسن الأسعار ، وتوزع الأرباح والخسائر الناتجة على الشركاء حسب الإتفاق ، كما قد تقوم شركة محاصة بين شخص رسى عليه مزاد وليس لديه المال الكافى ، وبين شخص آخر يمده بالمال اللآزم مقابل إشتراكه فى الربح و الخسارة .

التكوين القانونى لشركة المحاصة :

رأينا أن شركة المحاصة عقد ، وأنه يجب أن يتوافر فيه جميع الأركان القانونية التى يجب تجمعها لصحة هذا العقد ، غير أن القانون لم يشترط إثبات عقد شركة المحاصة بالكتابة ، بل إجاز إثبات وجودهابإبراز الدفاتر والخطابات .

كذلك فإن القانون لا يلزم ، فى شركة المحاصة ، إثبات إجراءات الإشهار المقرر إستيفائها فى الشركات التجارية الأخرى .

ادارة شركة المحاصة :

لما كانت شركة المحاصة تتمتع بالشخصية المعنوية فلا تعين لها مديرا يعمل باسمها ولحسابها . ولكن قد يتفق الشركاء على إدارة الشركة بإحدى الطرق الآتية :

أولاً : قد يتفقوا على وجوب إشتراكهم فى جميع الأعمال التى تتم لحساب الشركة فيوقعون جميعاً على تعهداتها ويلتزمون جميعاً أمام الغير .

ثانياً : قد يتفق الشركاء على أن يقوم كل منهم بالعمل بإسمه ولحساب الشركة ويلتزم كل شريك شخصياً أمام الغير الذى يتعاقد معه .

ثالثاً : قد يتفق الشركاء على إختيار أحد الشركاء لمباشرة جميع العمليات على أن يقدم لهم حساباً بنتيجة الأعمال التى يجريها ، ثم يقتسموا الأرباح وفقاً لشروط العقد – ويطلق على هذا الشريك " مدير المحاصة " وهو يقوم بالعمل بأسمه ولحساب الشركة ويكون المسئول الوحيد أمام الغير .

توزيع الأرباح أو الخسائر فى شركات المحاصة :

توزع الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عمليات المحاصة بين الشركاء المحاصين ، طبقاً لشروط عقد الشركة ، فإذا أغفل الشركاء الإتفاق على نصيب كل منهم فى الربح أو الخسارة فتطبق الأحكام العامة الواردة بالقانون المدنى .

غير أنه فى جميع الأحوال ، لايجوز بتاتاً أن يشترط أن واحدا أو أكثر من الشركاء لا يكون له نصيب فى الربح أو أن يعفى من تحمل الخسارة .

ويتم توزيع الأرباح على الشركاء فى الميعاد المتفق عليه . فإذا كان عمل الشركة هو عملية واحدة قصيرة الأجل ، فإن توزيع نتيجة هذا العمل يتم بعد تصفية المحاصة ، أما إذا كانت أعمال الشركة متكررة ومستمرة أو تستغرق عدة سنوات ، فقد جرت العادة بأن تتم المحاسبة بين الشركاء فى نهاية كل مدة تجارية .

حسابات شركة المحاصة :

لما كان القانون قد ترك للشركاء فى هذا النوع من الشركات حرية إختيار طريقة العمل والإدارة والتمويل ، دون مراعاة أي شروط أخرى خلاف ما يتفقون عليه ، لذلك نجد أن إثبات عملية المحاصة فى الدفاتر يتم بطرق مختلفة .

وهناك طريقتان رئيسيتان لإثبات عمليات شركة المحاصة يتوقف إختيار أحداها على طبيعة الشركة من حيث مدى أهمية عمليات الشركة والمدة التى تستغرقها هذه العمليات ، وكذلك يتوقف على الإتفاق بين الشركاء بخصوص إدارة الشركة وهاتان الطريقتان هما :

أولاً : عدم إمساك دفاتر خاصة بالشركة وقيام كل شريك بإثبات كل أو بعض عمليات المحاصة فى دفاتره الخاصة .

ثانياً : إمساك دفاتر خاصة بالشركة .

وفيما يلى شرح تحليلى لما سبق ....

أولاً: عدم إمساك دفاتر خاصة بالشركة:

إذا تكونت شركة محاصة بقصد القيام بعملية واحدة قصيرة الأجل فغالباً يتفق الشركاء على عدم إمساك دفاتر خاصة بالشركة ، على أن يقوم كل شريك بإثبات عمليات المحاصة بدفاترة ، ويمكن فى هذه الحالة التفرقة بين طريقتين :

(١) قيام الشريك بإثبات جميع عمليات المحاصة فى دفاتره .

(٢) قيام كل شريك بإثبات العمليات التى أجراها هو بنفسه فقط .

الطريقة الأولى : قيام الشريك بإثبات جميع عمليات المحاصة فى دفاترة :

إذا إتفق الشركاء على وجوب إشتراكهم جميعاً فى جميع الأعمال التى تتم لحساب الشركة ، فإن هذه الطريقة هى التى تتبع ، حيث يوقع الشركاء على تعهدات الشركة ويلتزمون أمام الغير ، ولإثبات عمليات المحاصة يفتح كل شريك الحسابات الآتية :

١-حساب المحاصة .

٢-حساب جارى (أو شخص) للشركاء الآخرين .

(١) حساب المحاصة :

والغرض من هذا الحساب معرفة نتيجة أعمال المحاصة من ربح أو خسارة ، نتيجة هذا الحساب حـ/ المتاجرة والأرباح والخسائر فيرحل إليه كل العمليات المتعلقة بتحديد الربح والتى أجريت لحساب شركة المحاصة بواسطة الشريك الذى تقيده فى دفاتر أو بواسطة أى - شريك آخر .

فيجعل هذا الحساب مديناً بقيمة تكلفة البضاعة التي إشتراها الشركاء لحساب شركة المحاصة كما يجعل دائناً بقيمة المصروفات التى دفعها الشركاء وكذلك بأية خسائر خلال الفترة المعمول عنها الحساب كخسائر الديون المعدومة .

ثم يجعل حـ/ المحاصة دائناً بقيمة المبيعات سواء تمت بواسطة الشريك الذى تقيد في دفاتره أو أى شريك آخر سواء كانت المبيعات نقدية أو آجلة كذلك يجعل هذا الحساب دائناً بقيمة المسحوبات العينية التى كانت مخصصة لأغراض المحاصة كما يجعل دائناً بقيمة بضاعة آخر المدة المتبقية لدى أى شريك من الشركاء .

ورصيد حساب المحاصة يدل على صافى الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عمليات المحاصة والذى يقسم بين الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر المتفق عليها ، ويقفل هذا الحساب بترحيل نصيب كل شريك من ربح أو خسارة للحساب الشخصى لكل شريك .

(٢) حساب جارى للشركاء الآخرين :

يفتح كل شريك فى دفاتر حساب جارى لكل شريك من الشركاء الآخرين يقيد فيه كل العمليات التى إجراها هذا الشريك أو التى يكون طرفاً فيها ، وهذا الحساب يدل على مركز الشريك أى على علاقة الدائنية والمديونية التى تربطه بشركة المحاصة .

ويجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المبيعات التى أجراها الشريك سواء كانت مبيعات نقدية أو آجلة وكذلك بقيمةالمسحوبات النقدية أو العينية التى سحبها الشريك لحسابه الخاص وأخيراً بقيمة نصيبه فى خسائر المحاصة المرحل له من حساب المحاصة .

كما يجعل هذا الحساب دائناً بقيمة البضاعة التى خصصها أو إشتراها هذا الشريك لأغراض المحاصة ، وبقيمة ما دفعه من مصروفات وبقيمة التحويلات النقدية التى أرسلها للشركاء الآخرين ، ثم أخيراً بقيمة نصيبه فى أرباح المحاصة المرحل له من حساب المحاصة السابق ذكره .

والرصيد المدين أو الدائن بالحساب الجارى يدل على قيمة مديونية أو دائنية الشريك . وسوف نجد أن قيمة الأرصدة المدينة ببعض الحسابات الجارية تعادل تماماً قيمة الأرصدة الدائنة ببعض الحسابات الجارية الأخرى . ولإقفال الحسابات الشخصية يقوم الشركاء ذو الأرصدة المدينة بتسديد أرصدتهم ويتم ذلك عن طريق تحويلات نقدية منهم إلى الشركاء ذو الأرصدة الدائنة .

مثالــــــ :

أ ، ب شريكان فى شركة محاصة يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى وقـد إتفـق الشريكان على عدم إمساك دفاتر خاصة بالشركة على أ ن يقوموا بإثبات عمليات المحاصـة فى دفاترهم الخاصة . وفيما يلى بالعمليات التى تمت :

فى شهر يناير :

- **أرسل الشريك (أ) بضاعة بمبلغ ٥٦٠ جنيـة للشـريك (ب) لإسـتخدامها فـى اغراض الشركة .**
- **دفع الشريك (أ) مصاريف نقل وتخزين بلغت قيمتها ١٥ جنية .**
- **إشترى الشريك (ب) بضاعة بمبلغ ١٢٠٠ جنية .**

فى شهر فبراير :

- **أرسل الشريك (أ) مبلغاً وقدره ١٠٠ جنية للشريك (ب) .**
- **قام الشريك (ب) ببيع بضاعة نقداً بمبلغ ١٠٠٠ جنية .**
- **قام الشريك (ب) ببيع بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٥٠ جنية .**
- **دفع الشريك (ب) مصاريف إدراية مقدارها ١٠ جنية .**

فى شهر مارس :

- **حصل الشريك (ب) مبلغ ٢٥٥ جنية من المدينين .**
- **باع الشريك (ب) البضائع الباقية نقداً بمبلغ ٧٥٠ جنية**
- **فإذا علم أن التصفية النهائية تمت بتحديد المبالغ اللآزمة من الشريك ذو الرصيد المدين إلى الشريك ذو الرصيد الدائن .**

فالمطلوبـــ :

- **قيد اليومية اللآزمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركاء (أ) ، (ب) .**
- **تصوير حـ/ المحاصـة والحسابات الجارية كما تظهر فى دفاتر الشـريكين (أ) ، (ب) .**

الحل :

قيود اليومية فى دفاتر الشريك (أ)

٥٦٠	 ٥٦٠	من حـ/ المحاصة إلى حـ/ المشتريات قيمة ما قدمناه من بضاعة لإستخدامها فى أغراض الشركة	شهر يناير
١٥	 ١٥	من حـ/ المحاصة إلى حـ/ الخزينة مصاريف نقل وتخزين البضاعة	شهر يناير
١٢٠٠	 ١٢٠٠	من حـ/ المحاصة إلى حـ/ جارى الشريك (ب) قيمة ماإشتراه الشريك (ب) من بضاعة لأغراض المحاصة	شهر يناير
١٠٠	 ١٠٠	من حـ/ جارى الشريك (ب) إلى حـ/ الخزينة قيمة تحويلات نقدية قام بها الشريك (ب)	شهر فبراير
١٠٠	 ١٠٠	من حـ/ جارى (ب) إلى حـ/ المحاصة قيمة مبيعات نقدية قام بها الشريك (ب)	شهر فبراير
٢٥٠	 ٢٥٠	من حـ/ جارى (ب) إلى حـ/ المحاصة قيمة مبيعات آجلة قام بها الشريك (ب)	شهر فبراير
١٠	 ١٠	من حـ/ المحاصة إلى حـ/ جارى (ب) مصاريف إدارية دفعها الشريك (ب)	شهر فبراير
٢٥	 ٢٥	من حـ/ المحاصة إلى حـ/ جارى الشريك (ب) قيمة الديون المعدومة ٢٥٠ – ٢٢٥	شهر مارس
٧٥٠	 ٧٥٠	من حـ/ جارى الشريك (ب) إلى حـ/ المحاصة قيمة مبيعات نقدية قام بها الشريك (ب)	شهر مارس
١٩٠	 ٩٥ ٩٥	من حـ/ المحاصة إلى حـ/ جارى الشريك (ب) إلى حـ/ أ.خ المحاصة	شهر مارس

حـ/ المحاصة

البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
إلى حـ/المشتريات	٥٦٠	من حـ/ جارى (ب)	١٠٠٠
إلى حـ/ الخزينة	١٥	من حـ/ جارى (ب)	٢٥٠
إلى حـ/ جارى جارى الشريك (ب)	١٢٠٠	من حـ/ جارى (ب)	٢٥٠
إلى حـ/ جارى الشريك (ب)	١٠		
إلى حـ/ جارى الشريك (ب)	٢٥		
رصيد مرحل	١٩٠		
	٢٠٠٠		٢٠٠٠
إلى حـ/ أ،خ المحاصة	٩٥	رصيد منقول	١٩٠
إلى حـ/ جارى (ب)	٩٥		
	١٩٠		١٩٠

حـ / جارى الشريك (ب)

البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
إلى حـ/ الخزينة	١٠٠	من حـ/ المحاصة	١٢٠٠
إلى حـ/ المحاصة	١٠٠٠	من حـ/ المحاصة	١٠
إلى حـ/ المحاصة	٢٥٠	من حـ / المحاصة	٢٥
إلى حـ/ المحاصة	٧٥٠	من حـ / المحاصة	٩٥
		رصيد مرحل	٧٧٠
	٢١٠٠		٢١٠٠
رصيد منقول	٧٧٠	من حـ/ الخزينة	٧٧٠
	٧٧٠		٧٧٠

قيود اليومية فى دفاتر الشريك (ب)

٦٥٠		من حـ/ المحاصة	شهر يناير
	٦٥٠	إلى حـ/ جارى الشريك (أ)	
		ما قدمه الشريك (أ) من بضاعة لإستخدامها فى أغراض الشركة	
١٥		من حـ/ المحاصة	شهر يناير
	١٥	إلى حـ/ جارى الشريك (أ)	
		ما دفعه الشريك (أ) كمصاريف نقل	
١٢٠٠		من حـ/ المحاصة	شهر يناير
	١٢٠٠	إلى حـ/ الخزينة	
		قيمة بضاعة مشتراه	
١٠٠		من حـ/ الخزينة	شهر فبراير
	١٠٠	إلى حـ / جارى (أ)	
		تحويلات من الشريك (أ)	
١٠٠٠		من حـ/ الخزينة	شهر فبراير
	١٠٠٠	إلى حـ/ المحاصة	
		مبيعات نقدية	
٢٥٠		من حـ/ مدينى المحاصة	شهر فبراير
	٢٥٠	إلى حـ/ المحاصة	
		مبيعات آجلة	
١٠		من حـ/ المحاصة	شهر فبراير
	١٠	إلى حـ/ الخزينة	
		مصاريف إدارية	
٢٢٥		من حـ/ الخزينة	شهر مارس
	٢٢٥	إلى حـ/ مدينى المحاصة	
		متحصلات من المدينين	
٢٥		من حـ/ المحاصة	شهر مارس
	٢٥	إلى حـ/ مدينى المحاصة	
		قيمة ديون معدومة	
٧٥٠		من حـ/ الخزينة	شهر مارس
	٧٥٠	إلى حـ/ المحاصة	
		مبيعات نقدية	
١٩٠		من حـ/ المحاصة	شهر مارس
	٩٥	إلى حـ/ أ . خ المحاصة	
	٩٥	إلى حـ/ جارى الشريك (ب)	

حـ/ المحاصة

٥٦٠	إلى حـ/ جارى (أ)	١٠٠٠	من حـ/ الخزينة
١٥	إلى حـ/ جارى (أ)	٢٥٠	من حـ/ مدينى المحاصة
١٢٠٠	إلى حـ/ الخزينة	٧٥٠	من حـ / الخزينة
١٠	إلى حـ/ الخزينة		
٢٥	إلى حـ/ مدينى المحاصة		
١٩٠	رصيد مرحل		
٢٠٠٠		٢٠٠٠	
٩٥	إلى حـ/ أ ، خ المحاصة	١٩٠	رصيد منقول
٩٥	إلى حـ/ جارى (ب)		
١٩٠		١٩٠	

حـ/ جارى الشريك (أ)

٧٧٠	رصيد مرحل	٥٦٠	من حـ/ المحاصة
		١٥	من حـ/ المحاصة
		١٠٠	من حـ/ الخزينة
		٩٥	من حـ/ المحاصة
٧٧٠		٧٧٠	
٧٧٠	إلى حـ/ الخزينة	٧٧٠	رصيد منقول
٧٧٠		٧٧٠	

الطريقة الثانية : قيام كل شريك بإثبات عملياته فقط فى دفاتره :

فى حالة قيام كل شريك بالعمل بإسمه ولحساب الشركة يفضل أن تتبع هذه الطريقة ، وفى هذه الحالة يكون الشريك مسئولاً أمام الغير الذى يتعاقد معه . ويتبين من ذلك أن كل شريك لايعلم شيئاً عن العمليات التى أجراها الشركاء الآخرين إلا عندما يجتمعوا فى نهاية الفترة لتصفية حساباتهم .

ولإثبات عمليات المحاصة وفقاً لهذه الطريقة يفتح حـ/ الإستثمار فى المحاصة يقيد فيه كل عمليات المحاصة التى أجراها الشريك أو التى يكون طرفا فيها . فيجعل هذا الحساب مديناً بقيمة البضاعة التى خصصها أو إشتراها الشريك لأغراض المحاصة ، وبقيمة ما دفعه من مصروفات وبقيمة التحويلات النقدية أو العينية التى أرسلها للشركاء الآخرين وبقيمة خسائر الديون المعدومة وأخيراً بقيمة نصيب الشريك من أرباح المحاصة .

ويجعل حـ/ الإستثمار فى المحاصة دائناً بقيمة المبيعات النقدية أو الآجلة التى أجراها الشريك وكذلك بقيمة التحويلات النقدية من الشركاء الآخرين إليه ، وبقيمة مسحوبته النقدية أو العينية وبقيمة بضاعة أخر المدة الباقية لدية وأخيراً بقيمة نصيب الشريك من خسائر المحاصة .

وفى نهاية الفترة المتفق عليها يجتمع الشركاء لإعداد " مذكرة المحاصة " لتحديد أرباح أو خسائر عمليات المحاصة فى خلال الفترة المنتهية وتعد مذكرة المحاصة من واقع حسابات الإستثمار فى المحاصة الموجودة لدى كل شريك ، ورصيد ورصيد مذكرة المحاصة يدل على صافى أرباح أو خسائر المحاصة ، فإذا كان ربحاً يرحل كل شريك منه إلى جانب منه من حساب الإستثمار فى المحاصة الظاهرة بدفاتره ، وإذا كان خسارة فيرحل إلى جانب له . وبعد ترحيل نصيب كل شريك من ربح أو خسارة إلى حـ/ الإستثمار فى المحاصة الموجودة بدفاتره فإن رصيد حساب الإستثمار فى المحاصة يمثل صافى المستحق أو المطلوب لكل شريك طرف الآخر . ولابد أن تتعادل الأرصدة المدينة فى حسابات " الإستثمار فى المحاصة " مع الأرصدة الدائنة وتقفل هذه الحسابات كما فى الطريقة الأولى - عن طريق تحويلات نقدية من الشركاء ذوى الأرصدة المدينة إلى الشركاء ذوى الأرصدة الدائنة .

مثال :

المطلوب حل المثال السابق بفرض أن الشركاء إتفقوا على أن يقوم كل منهم بإثبات عملياته فى دفاتره الخاصه .

الحل:

قيود اليومية فى دفاتر الشريك (أ)

٥٦٠		من حـ/ الإستثمار فى المحاصة	شهر يناير
	٥٦٠	إلى جـ/ المشتريات	
		قيمة ما أرسلناه من بضاعة للشريك (ب) لإستخدامها فى أغراض المحاصة	
١٥		من حـ/ الإستثمار فى المحاصة	شهر يناير
	١٥	إلى حـ/ الخزينة	
		مصاريف نقل وتخزين البضاعة	
١٠٠		من حـ/ الإستثمار فى المحاصة	شهر فبراير
	١٠٠	إلى حـ/ البنك	
		قيمة تحويلات نقدية قام بها الشريك (ب)	
٩٥		من حـ/ لإستثمار فى المحاصة	شهر فبراير
	٩٥	إلى حـ/ المحاصة	
		قيمة نصيبنا فى أرباح المحاصة	
٧٧٠		من حـ/ البنك	
	٧٧٠	إلى حـ/ الإستثمار فى المحاصة	
		تحويلات بشيك من الشريك (ب) سدادا لرصيد حسابه المدين	

حـ/ الإستثمار فى المحاصة

٥٦٠	إلى حـ/ المشتريات	٧٧٠	رصيد مرحل
١٥	إلى حـ/ الخزينة		
١٠٠	إلى حـ/ البنك		
٩٥	إلى حـ/ المحاصة		
٧٧٠		٧٧٠	
٧٧٠	رصيد منقول	٧٧٠	من حـ/ البنك
٧٧٠		٧٧٠	

قيود اليومية فى دفاتر الشريك (ب)

١٢٠٠		من حـ/ الإستثمارات فى المحاصة	شهر يناير
	١٢٠٠	إلى حـ/ البنك	
		قيمة مشتريات بضاعة لأغراض المحاصة	
١٠٠		من حـ / البنك	شهر فبراير
	١٠٠	إلى حـ/ الإستثمارات فى المحاصة	
		قيمة تحويلات نقدية من الشريك	
١٠٠٠		من حـ/ البنك	
	١٠٠٠	إلى حـ/ الإستثمار فى المحاصة	
		قيمة مبيعات نقدا	
٢٥٠		من حـ / مدينى المحاصة	
	٢٥٠	إلى حـ/ الإستثمار فى المحاصة	
		قيمة مبيعات آجلة	
١٠		من حـ/ الإستثمار فى المحاصة	
	١٠	إلى حـ/ الخزينة	
		قيمة المتحصلات من المدينين	
٧٥٠		من حـ/ البنك	
	٧٥٠	إلى حـ/ الإستثمار فى المحاصة	
		مبيعات نقدية	
٩٥		من حـ/ الإستثمار فى المحاصة	
	٩٥	إلى حـ / المحاصة	
		قيمة نصيبها فى الأرباح	
٧٧٠		من حـ/ الإستثمار فى المحاصة	
	٧٧٠	إلى حـ / البنك	
		تحويلات البنك للشريك	

حـ/ الإستثمار فى المحاصة

١٢٠٠	إلى حـ/ البنك	١٠٠	من حـ/ البنك
١٠	إلى حـ/ الخزينة	١٠٠٠	من حـ/ البنك
٢٥	إلى حـ/ مدينى المحاصة	٢٥٠	من حـ/ مدينى المحاصة
٩٥	إلى حـ/ المحاصة	٧٥٠	من حـ/ البنك
٧٧٠	رصيد مرحل	٢١٠٠	
٧٧٠	إلى حـ/ البنك	٧٧٠	رصيد منقول
٧٧٠		٧٧٠	

مذكرة المحاصة

	من دفاتر الشريك (أ)		من دفاتر الشريك (ب)
٥٦٠	إلى حـ/ المشتريات	١٠٠٠	من حـ/ البنك (مبيعات نقدية)
١٥	إلى حـ/ الخزينة (م. نقل)	٢٥٠	من حـ/ مدينى المحاصة (مبيعات آجلة)
	من دفاتر الشريك (ب)	٧٥٠	من حـ/ البنك (مبيعات نقدية)
١٢٠٠	إلى حـ/ البنك (مشتريات)		
١٠	إلى حـ/ نقدية بالخزينة (م. إدارية)		
٢٥	إلى حـ/ مدينى المحاصة (ديون معدومة)		
١٩٠	إلى حـ/ رصيد (ربح يوزع بالتساوى)		
٢٠٠٠		٢٠٠٠	

ملاحظة :

يلاحظ أنه لم تثبت فى مذكرة التسوية إلا العمليات التى لها علاقة بتحديد الربح ، اما العمليات الأخرى كالتحويلات فقد إستبعدناها حيث تظهر هذه التحويلات مرة فى الجانب المدين ومرة فى الجانب الدائن فى حسابات الإستثمار فى المحاصة وذلك فهى لاتؤثلا على النتيجة الحسابية .

ثانياً : إمساك دفاتر خاصة بالشركة :

إذا كانت عمليات المحاصة ذات أهمية خاصة ، بحيث يرى الشركاء إثباتها في دفاتر خاصة بحيث يرى الشركاء إثباتها في دفاتر خاصة ، ففي هذه الحالة تمسك دفاتر خاصة لشركة المحاصة وتثبت في دفاتر أى شركة أخرى . غير أنه نظراً لأن شركة المحاصة لايكون رأس مال خاص بها ولايشترط أن يقدم الشركاء حصصاً لتكوينه ، لذلك يفتح حساب شخصي بإسم كل شريك يجعل دائناً بقيمة ما قدمه الشريك سداد لحصته في رأس المال كما يجعل مديناً بقيمة مسحوباته النقدية أو العينية كما قد يتفق الشركاء على حسبان فائدة على رأس مال الشركاء وعلى مسحوباتهم أن إختلفت قيمتها وفي هذه الحالة ترحل قيمة فائدة رأس مال كل شريك إلى الجانب الدائن من حسابه الشخصي ، وقيمة فائدة مسحوباته إلى الجانب المدين ، كما يرحل إلى الحساب الشخصي كل العمليات الأخرى التي يقوم بها الشريك أو يكون طرفاً فيها .

وفي نهاية المدة المتفق عليها لتحديد أرباح وخسائر شركة المحاصة يفتح حساب يسمى حـ/ أرباح أو خسائر المحاصة " يجعل مديناً بقيمة المشتريات وقيمة المصروفات المختلفة والخسائر كالديون المعدومة ويجعل دائناً بقيمة المبيعات النقدية أو الآجلة وكذلك بقيمة بضاعة آخر المدة إن وجدت .

ورصيد حـ/ أ ، خ المحاصة يدل على قيمة ربح أو خسارة عمليات المحاصة يقسم بين الشركاء بالنسبة المتفق عليها ويرحل نصيب كل شريك إلى حسابه الشخصي ، نصيبه في الربح إلى الجانب الدائن ونصيبه في الخسارة في الجانب المدين وبذلك يقفل حـ/ أ ، خ المحاصة .

أما أرصدة الحسابات الشخصية (الجارية) فتدل على مديونية أو دائنية الشريك للشركة . وسوف نجد أن رصيد بنك الشركة يعادل تماماً قيمة الأرصدة الدائنة ، وعندما تقوم الشرك بسداد الأرصدة الدائنة لأصحابها يقفل حـ/ البنك والحسابات الشخصية الدائنة .

مثال :

بإستخدام بيانات المثال السابق وبفرض أن الشركاء يرغبون في إمساك دفاتر خاصة بالشركة .... فالمطلوب قيود اليومية وحسابات الأستاذ اللازمة .

الحلــــــ :

قيود اليومية

٥٦٠	٥٦٠	من حـــ/ بضاعة أول المدة إلى حـــ/ جارى الشريك (أ) قيمة ما قدمه الشريك (أ) من بضاعة لإستخدامها لأغراض المحاصة	شهر يناير
١٥	١٥	من حـــ/ م. النقل والتخزين إلى حـــ/ جارى الشريك (أ) قيمة مصاريف نقل دفعها الشريك	شهر يناير
١٢٠٠	١٢٠٠	من حـــ/ المشتريات إلى حـــ/ شخص الشريك (ب) قيمة ما إشتراه الشريك (ب) من بضاعة	شهر يناير
١٠٠	١٠٠	من حـــ/ البنك إلى حـــ/ جارى الشريك (أ) قيمة مادفعه الشريك (أ) نقداً	شهر فبراير
١٠٠٠	١٠٠٠	من حـــ/ البنك إلى حـــ/ المبيعات قيمة مبيعات نقدية	شهر فبراير
٢٥٠	٢٥٠	من حـــ/ المدينين إلى حـــ/ المبيعات قيمة مبيعات آجلة	شهر فبراير
١٠	١٠	من حـــ/ م . الإدارية إلى حـــ/ جارى الشريك (ب) مقدار ما دفعه الشريك (ب) من م. إدارية	شهر فبراير
٢٢٥		من حـــ/ البنك إلى حـــ/ المدينين متحصلات من المدينين	شهر مارس
٢٥	٢٥	من حـــ/ الديون المعدومة إلى حـــ/ المدينين قيمة الديون المعدومة	شهر مارس
٧٥٠	٧٥٠	من حـــ/ البنك إلى حـــ/ المبيعات قيمة مبيعات نقدية	شهر مارس

تابع قيود اليومية :

١٨١٠		من حـــ/ أ . خ المحاصة	شهر مارس
	٥٦٠	إلى حـــ/ بضاعة أول المدة	
	١٢٠٠	إلى حـــ/ المشتريات	
	١٥	إلى حـــ/ م. نقل	
	١٠	إلى حـــ/ م. إدارية	
	٢٥	إلى حـــ/ الديون المعدومة	
		ترحيل الحسابات المذكورة لحساب أ . خ المحاصة	
٢٠٠٠		من حـــ/ المبيعات	شهر مارس
	٢٠٠٠	إلى حـــ/ أ . خ المحاصة	
		ترحيل حـــ/ المبيعات إلى حـــ/ المحاصة	
١٩٠		من حـــ/ أ . خ المحاصة	شهر مارس
	٩٥	إلى حـــ/ جارى الشريك (أ)	
	٩٥	إلى حـــ/ جارى الشريك (ب)	
		توزيع أرباح المحاصة	
٧٧٠		من حـــ/ جارى الشريك (أ)	شهر مارس
١٣٠٥		من حـــ/ جارى الشريك (ب)	
	٢٠٧٥	إلى حـــ/ البنك	

حـ/ أ . خ المحاصة

٥٦٠	إلى حـــ/ بضاعة أول المدة	٢٠٠٠	من حـــ/المبيعات
١٢٠٠	إلى حـــ/ المشتريات		
١٥	إلى حـــ/ م. النقل		
١٠	إلى حـــ/ م. إدارية		
٢٥	إلى حـــ/ الديون المعدومة		
١٩٠	رصيد مرحل		
٢٠٠٠		٢٠٠٠	
٩٥	إلى حـــ/ جارى الشريك (أ)	١٩٠	رصيد منقول
٩٥	إلى حـــ/ جارى الشريك (ب)		
١٩٠		١٩٠	

حـ/ جارى الشريك (أ)

٧٧٠	رصيد مرحل	٥٦٠	من حـ/ بضاعة أول المدة
		١٥	من حـ/ م . نقل
		١٠٠	من حـ/ الخزينة
		٩٥	من حـ/ أ ، خ المحاصة
٧٧٠		٧٧٠	
٧٧٠	إلى حـ/ البنك	٧٧٠	رصيد منقول
٧٧٠		٧٧٠	

حـ/ جارى الشريك (ب)

١٣٠٥	رصيد مرحل	١٢٠٠	من حـ/ المشتريات
		١٠	من حـ/ م . إدارية
		٩٥	من حـ/ أ ، خ المحاصة
١٣٠٥		١٣٠٥	
١٣٠٥	إلى حـ/ البنك	١٣٠٥	رصيد منقول
١٣٠٥		١٣٠٥	

حـ/ البنك

١٠٠	إلى حـ/ جارى (أ)	٢٠٧٥	رصيد مرحل
١٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات		
٢٢٥	إلى حـ/ المدينين		
٧٥٠	إلى حـ/ المبيعات		
٢٠٧٥		٢٠٧٥	
٢٠٧٥	رصيد منقول	٧٧٠	من حـ/ جارى (أ)
		١٣٠٥	من حـ/ دجارى (ب)
٢٠٧٥		٢٠٧٥	

القسم الثانى

المحاسبة المالية فى شركات الأموال

"قطاع خاص"

يتضمن هذا القسم الأبواب التالية :[1]

الباب السادس : طبيعة شركات المساهمة وإجراءات تكوينها .

الباب السابع : المعالجة المحاسبية لتكوين الشركة المساهمة وتعديل رأسمالها .

الباب الثامن : الجوانب المحاسبية لإصدار السندات لرأس المال المقترض .

الباب التاسع : القوائم المالية وتوزيع الفائض .

---

[1] الباب السادس والتاسع تأليف أ.د/ يحيى حسين عبيد
أما الباب السابع والثامن من تأليف أ.د/ سمير أبو الفتوح صالح

مقدمـــــة :

تقوم شركات الأموال بصفة عامة على أساس الإعتبار المـــادى دون نظــر لإعتبــار الشخصى ، فلا يعتد بشخص الشريك .

وتنقسم هذه الشركات إلى أنواع ثلاث :

الشركات المســـاهمة ، شـــــــركات التوصيـــة بالأســـهم ، والشـــركات ذات المسئولية المحدودة .

١- شركات المساهمة :

من الناحية العامة تعرف شركة المساهمة بأنها شركة تنشأ بترخيص مـــن الدولة ويمثل رأس مالها فى أسهم متساوية القيمـــة ، ومســـئولية الشـــركاء (أو المساهمين) محدودة بقدر أسهمهم أى حصصهم فى راس المال ، ويقوم بإدارتـــها مجلس إدارة ينتخبه المساهمون من بينهم .

٢- شركات التوصية بالأسهم :

وهى شركات تجمع بين خصائص شركات الأموال والأشخاص فرأس مالها مقسم إلى اسهم وشركاؤها ينقسم إلى فريقين هما شركاء متضـــامنين وشـــركاء موصون .

٣- الشركات ذات المسئولية المحدودة :

وهى شركات ينقسم رأسمالها إلى حصص تتداول أصلاً بيـــن الشـــركاء ، ولاتنقل إلى الغير إلا بشروط خاصة ، ولايزيد عدد الشركاء فيها علـــى خمســين شريكا ، ومسئولية كل شريك محدودة ومحددة بقدر حصته فى رأس المال .

ويمكن القول بأن شركات المساهمة هى أهم أنواع شركات الأمـــوال وهـــى الأكـــثر شمولاً والأعم .

وقد كانت الأموال فى البداية قطاعاً خاصاً يسهم في خلقها عـــدد كبـــير مـــن أفـــراد المجتمع الذى إتجه إليها كوسيلة لإستثمار مدخراته نظراً لكون حصص المساهمة فـــى هـــذه الشركات تعتبر إلى حد ما صغيرة .

ولقد تطورت شركات الأموال فى مصر فأصبحت شركات مختلطة تجمع بين رأس المال العام والخاص ، وبصدور قوانين التأميم أصبحت معظم شركات الأموال شركات عامة تمتلكها الدولة فيما عدا القليل منها .

وتخضع الوحدات الإقتصادية العاملة فى القطاع العام بحكم القانون لتطبيق النظام المحاسبى الموحد بإستثناء البنوك والمنشآت التأمينية ، وشركات التأمين .

ويتناول هذا القسم شركات المساهمة التى تتكون فى إطار القطاع الخاص وطبقاً لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والذى ينظم شركات الأموال ، أما النظام المحاسبى الموحد المطبق فى القطاع العام فسوف نخصص له الكتاب الثانى .

ويقتصر هذا الجزء من الدراسة على بيان المعالجة المحاسبية لتكوين الشركة المساهمة وزيادة رأسمالها والجوانب المحاسبية لإصدار السندات رأس المال المقترض) وأخيراً القوائم المالية وتوزيع الفائض .

الباب السادس : طبيعة شركات المساهمة وإجراءات تكوينها .

الباب السابع : المعالجة المحاسبية لتكوين شركة المساهمة وتعديل رأسمالها .

الباب الثامن : الجوانب المحاسبية لإصدار السندات (رأس المال المقترض)

الباب التاسع : القوائم المالية وتوزيع الفائض

الباب السادس
طبيعة شركة المساهمة وإجراءات تكوينها

أولاً : تعريف وخصائص الشركات المساهمة :

تعرف الشركة المساهمة بأنها " شركة ينقسم رأس مالها إلى أسهم متساوية القيمة يمكن تداولها على الوجه المبين في القانون وتقتصر مسئولية المساهم على أداء قيمة الأسهم التي إكتتبت فيها ولا يسأل عن ديون الشركة إلا في حدود ما أكتتبت فيه من أسهم (المادة ٢ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١) .

ولايجوز للشركة المساهمة أن تتخذ من أسماء الشركاء أو إسم أحدهم عنواناً لها وإنما يكون للشركة إسم تجاري يشتق من الغرض الذي أنشئت من أجله .

خصائص الشركات المساهمة :

تتميز شركة المساهمة بوصفها الركيزة الأساسية في شركات الأموال عن شركات الأشخاص بالمميزات التالية :

١ – مسئولية الشريك :

❁ في شركات المساهمة :

تتكون شركة المساهمة من عدد كبير من المساهمين الذين قد يكونون مجهولين بالنسبة لبعضهم البعض والذين تتحدد مسئوليتهم بقدر حصصهم في – رأس المال . أي أن مسئولية المساهمين عن إلتزامات الشركة محدودة بقدر مساهمتهم في الشركة .

❁ في شركات الأشخاص :

تتكون من عدد قليل من الأشخاص تربطهم علاقة شخصية جمعت بينهم في تكوين الشركة " كما أن حصصهم في رأس المال قد تكون غير متساوية ،

فضلاً عن وجود مسئولية تضامنية فيما بين البعض منهم عن كل ديون الشركة وفى أموالهم الخاصة .

٢- حصص رأس المال :

❁ فى شركات المساهمة :

تتميز الأسهم فى شركة المساهمة بقابليتها للتداول ، وهذا يعنى أنه يجوز للمساهم التنازل عن حصته فى رأس مال شركة المساهمة بالبيع للغير والخروج من الشركة فى أى وقت يشاء .

❁ فى شركات الأشخاص :

حصص الشركاء فى راس المال تعتبر شخصية ولايجوز التنازل عنها للغير .

٣- بقاء الشركة :

❁ فى شركات المساهمة :

تعتبر الموال المقدمة من المساهمين فى شركة المساهمة هى أساس تكوين الشركة بغض النظر عن أشخاص الشركاء ، وبالتالى لايرتبط بقاء الشركة بأهلية المساهمين فيها وبقائهم .

ويمكن القول أن حياة شركة المساهمة أطول من حياة شركة الأشخاص مما يتيح لها فرصة العمل فى مجال المنشآت التى تتطلب وقتاً طويلاً .

❁ فى شركات الأشخاص :

حيث أن تكوين هذا النوع من الشركات يقوم على العلاقات الشخصية بين الشركاء فإن بقاء الشركة ووجودها يرتبط بحياة الشركاء . وعلى ذلك فإن خروج أحد هؤلاء الشركاء من الشركة سواء بالوفاة أو الإفلاس أو الحجر أو أى سبب آخر يؤدى إلى إنتهاء أجل الشركة .

٤- إدارة الشركة :

❁ فى شركات المساهمة :

تتم إدارة شركة المساهمة عن طريق مجلس الإدارة الذى ينتخبه مجموع المساهمين فيما بينهم لأجل محدد ويكون هذا المجلس مسئولاً عن تصرفاته قبل المساهمين الذين لهم حق مساءلته عن هذه التصرفات وكذلك حق عــزل هــذا المجلس وإنتخاب من يحل محله فى إدارة الشركة .

❁ فى شركات الأشخاص :

حق إدارة شركة الأشخاص مكفــول لكــل الشــركاء المتضــامنين دون الموصين مالم يكن هناك إتفاق فى عقد الشركة على منح هذا الحق لشــخص أو أشخاص معنين من مجموعة الشركاء المتضامنين .

ثانياً إجراءات تكوين شركة المساهمة :

نظراً لأن شركة المساهمة تقوم على أساس الإعتبار المادى ومن ثم ينتفى الإعتبــار الشخصى بين الشركاء لذلك أوجب القانون مجموعة من الإجــراءات لتأســيس مثــل هــذه الشركات .

ويعتبر مؤسساً على وجه الخصوص كل من وقع العقد الإبتدائى أو طلب الــترخيص فى تأسيس الشركة أو قدم حصة عينية عند تأسيسها .

وقد أو جبت المادة ٨ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ألا يقل عدد المؤســـين فــى شركات المساهمة عن ثلاثة .

مراحل تكوين شركة المساهمة :

(١) إبرام عقد الشركة وتحرير نظامها الأساسى .

(٢) الأكتتاب فى رأس المال .

(٣) دعوة الجمعية التأسيسية .

(٤) شهر الشركة وقيدها فى السجل التجارى .

(١) إبرام عقد الشركة وتحرير نظامها الأساسي (١):

يقوم المؤسسين بتحرير العقد الإبتدائي والنظام الأساسي للشركة وفقاً للنموذج المعد لذلك .

ويجب أن يكون العقد الإبتدائي لشركة المساهمة وكذلك نظامها الأساسي موقعاً من المؤسسين أو من ينوب عنهم قانوناً .

ويتم تقديم العقد الإبتدائي للشركة ونظامها الأساسي مرفقة بطلب إنشاء الشركة إلى لجنة فحص طلبات إنشاء الشركات وتصدر هذه اللجنة قرارها بالبث في الطلب خلال ستون يوماً على الأكثر من تاريخ تقديم الأوراق .

كذلك فقد تطلب القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ضرورة صدور قرار وزاري بإعتماد قرار اللجنة بالموافقة على إنشاء الشركة فقد نصت المادة ١٩ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على " ولاتعتبر الموافقة على تأسيس الشركات التي تطرح أسهمها او سنداتها للإكتتاب العام نهائية إلا بعد إعتمادها من الوزير المختص بعد أخذ رأى الهيئة العامة لسوق المال فإذا لم يصدر قرار بشأنها خلال ستين يوماً من تاريخ عرضها عليه إعتبر ذلك بمثابة موافقة على تأسيس الشركة – ويتعين عرض الأمر على الوزير خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ موافقة اللجنة .

(٢) الإكتتاب في راس المال وشروطه :-

يمكن تعريف الإكتتاب " بأنه عمل إدارى يتم بمقتضاه إنضمام المكتتب إلى الشركة تحت التأسيس م . قابل الإسهام في {اس المال بعدد مع ين من السهم المطروحة " (٣)

ويكون الإكتتاب في راس مال الشركات المساهمة أما بدعوة أشخاص غير محددين سلفاً إلى الإكتتاب وفي هذه الحالة يعتبر الاك تاب في رأس المال إكتتابا عاما ، وفي أى الحالات إذا ذاد عدد المكتتبين عن مائة إعتبر الإكتتاب عاما .

---

(١) اللآئحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الصادرة بقرار وزير شئون الإستثمار والتعاون الدولي رقم ٩٦ لسنة ١٩٨٢ .

(٢) دكتور أبو زيد رضوان – دروس في القانون التجارى – دار الفكر العربي – القاهرة – ١٩٨١

(٣) د. ابو زيد رضوان – دروس في القانون التجارى – دار الفكر العربي – القاهرة – ١٩٨١ .

ويشترط لصحة الإكتتاب سواء أكان عاما أو غير عام الشروط الآتية : (١)

١-أن يكون كاملاً بان يغطى جميع أسهم الشركة التى تمثل راس المال المصدر .

٢-أن يكون باتا غير معلق على شرط وفوريا غير مضاف إلى أجل .

٣-أن يكون جدياً لاصوريا .

٤-أن يدفع كل مكتتب ٢٥% على الأقل من القيمة الأسمية للأسهم النقدية التى إكتتب فيها .

٥-أن تكون الأسهم التى تمثل الحصص العينية قد تم الوفاء بقيمتها كاملة .

إجراءات الإكتتاب فى رأس المال :

حتى يتسنى الدعوة للإكتتاب العام فى رأس المال فإن الأمر يتطلب إعداد نشرة للإكتتاب إلى الهيئة العامة لسوق المال لإقرارها ثم تعلق فى صحيفتين يوميتين أحداهما على الأقل باللغة العربية ، وفى صحيفة الشركات قبل بدء الإكتتاب بخمسة عشر يوما على الأقل .

ويحدد القانون مدة الإكتتاب بحيث لا تقل عن عشرة أيام ولاتجاوز شهرين إعتبارا من التاريخ المحدد لفتح باب الإكتتاب ولايتم تأسيس الشركة إلا إذا إكتتب بكامل رأس المال ، فإذا لم يكتتب بكل رأس المال فى المدة المذكورة جاز بأذن من رئيس الهيئة العامة لسوق المال مد فترة الإكتتاب مدة لاتزيد عن شهرين آخرين .

ويشترط لصحة الإكتتاب أن يتم عرض ٤٩% على الأقل من أسهم الشركات المساهمة سواء عند تأسيسها أو زيادة رأس مالها فى إكتتاب يقتصر على المصريين من الأشخاص الطبيعين أو الإعتباريين ولمدة شهر ويستثنى من ذلك الشركات المساهمة المنشأة طبقا لقانون إستثمار المال العربى والأجنبى .

كذلك أوجب القانون أن يتم طرح الأسهم للإكتتاب العام عن طريق أحد البنوك المرخص لها بقرار من الوزير يتلقى الإكتتاب أو عن طريق الشركات التى يرخص لها بالتعامل فى الأوراق المالية بموجب نصوص نظامها .

---

(١) المادة ٩ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(٣) دعوة الجمعية التأسيسة :ـ

يقوم المؤسسون أو وكيلهم بدعوة الجمعية التأسيسية للشركة فى خلال شهر من تاريخ قفل باب الإكتتاب فى أسهم الشركة ويشترط لصحة إجتماع الجمعية التأسيسية حضور عدد من المكتتبين يمثل نصف راس المال المصدر على الأقل ، فإذا لم يتوافر النصاب القانونى يتم توجية الدعوة إلى إجتماع ثانى ويكون هذا الإجتماع صحيحاً إذا حضره عدد من المكتتبين يمثل ربع رأس المال المصدر على الأقل .

وتختص الجمعية التأسيسية بإقرار تقدير قيمة الحصص العينية المقدمة من المؤسسين والموافقة على نظام الشركة وتقرير المؤسسين عن عملية تأسيس الشركة والنفقات التى إستلزمها ، المصادقة على إختيار أعضاء مجلس الإدارة الأول والمصادقة على إختيار أعضاء مجلس الإدارة الأول والمصادقة على إختيار مراقب حسابات وتحديد أتعابة عن السنة المالية الأولى للشركة .

(٤) شهر الشركة وقيدها فى السجل التجاري :

بعد موافقة الجمعية التأسيسية على إجراءات تأسيس الشركة المساهمة يتعين إشهار الشركة وقيدها فى السجل التجارى ولاتثبت لشخصية الإعتبارية للشركة ولايجوز لها أن تبدأ أعمالها إلا من تاريخ الشهر فى السجل التجارى .

وقد نظمت اللآئحة التنفيذية لقانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ إجراءات الشهر والنشر فقد نصت المادة ٧٥ على أن يتم إشهار عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسى بحسب الأحوال بمكتب السجل التجارى الذى يتبعه مركزها الرئيسى وذلك بتقديم نسخة من عقد التأسيس والنظام الأساسى موثقة أو مصدقاً على التوقيعات الواردة بها .

وتنص المادة ٧٧ على : تكتسب الشركة الشخصية المعنوية من تاريخ قيدها بالسجل التجارى ولها أن تبدأ مباشرة نشاطها إعتباراً من تاريخ القيد ولايجوز بعد هذا التاريخ الطعن ببطلان الشركة الشركة بسبب مخالفة الأحكام المتعلقة بإجراءات التأسيس .

وقد يقوم المؤسسون بالإكتتاب فى راس مال الشركة دون اللجؤ إلى طرح الأسهم للإكتتاب العام وفى هذة الحالة يسمى تأسيس الشركة بالتأسيس الفورى ولاتختلف إجراءات التكوين عنها فى حالة الإكتتاب العام بإستثناء طرح الأسهم للإكتتاب ويكون قرار لجنة فحص طلبات إنشاء الشركاء فى هذه الحالة نهائياً حيث لايتطلب الأمر إعتماد الوزير المختص .

الأوراق المالية التى تصدرها الشركات المساهمة

أعطى المشروع فى الشركات المساهمة الحق فى إصدار الأوراق المالية التى من شأنها أن تساعد على توفير الأموال اللازمة لتأسيس مثل هذه الشركات ومزاولة نشاطها .

وتصدر الشركات المساهمة الأوراق المالية الآتية :

(١) الأسهم .

(٢) السندات .

(٣) حصص التأسيس وحصص الأرباح .

(١) الأسهم

السهم ما هو إلا صك يمثل حصة فى راس مال الشركة المساهمة وقابل للتداول بالطرق التجارية .

وتصدر الشركات المساهمة أسهمها بقيمة إسمية متساوية وتكون بالنسبة للشركة غير قابلة للتجزئة .

والقيمة الأسمية للأسهم تتمثل فى القيمة التى تصدر بها وتدون عليها ويحتسب على أساسها راس المال ، ولقد حددت المادة ٧ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ القيمة الأسمية للسهم بحيث لاتقل عن خمسة جنيهات ولاتزيد عن ألف جنيهاً .

ونظراً لقابلية السهم للتداول فى سوق الأوراق المالية فإنه سوف تنشأ لها قيمة سوقية يتم على أساسها تداول هذه السهم وتحديد القيمة السوقية للسهم وفقاً للمركز المالى للشركة والظروف الإقتصادية والسياسية السائدة .

كذلك فإن الأسهم بإعتبارها حصص فى رأس مال الشركة فإذا تقرر تصفية هذه الشركة سوف يكون لحملة الأسهم الحق فى صافى موجودات الشركة وفقاً لما يمتلكون من أسهم وما تسفر عنه بنتائج التصفية وهو ما يمثل القيمة الحقيقة للأسهم .

أنواع الأسهم :

تصدر الشركات المساهمة أنواع مختلفة من السهم وفقاً للكيفية التى يتم بها سداد قيمتها والحقوق التى تمنحها لحملة هذه السهم والكيفية التى ى . م بها إصدار هذه الأسهم والغرض التى أصدرت من أجله .

(١) من حيث الكيفية التى يتم بها سداد قيمة السهم يمكن التفرقة بين :-

❁ **أسهم نقدية :**

وهى الأسهم التى تصدرها الشركة ويقوم المساهمين بسداد قيمتها نقـداً سواء عن طريق الإكتتاب العام أو الإكتتاب الفورى .

❁ **أسهم عينية :**

وهى الأسهم التى تصدرها الشركة مقابل مـا يقدمـه المسـاعمين مـن حصص عينية .

(٢) من حيث الحقوق التى تمنح لحملة الأسهم - تنقسم الأسهم إلى :

❁ **الأسهم العادية :**

ويكون لجملة هذة السهم الحقوق العادية التى يتمتع بها سائر المساهمين مثل الحق فى الرباح والحق فى حضور الجمعية العمومية والتصويب وإقتسـام ناتج التصفية .

❁ **الأسهم الممتازة :**

والتى تعطى لحاملها إمتياز من نوع معين مثل الحصول على نسبة أعلـى من صافى الربح ، الأولوية فى قسمة موجـودات الشـركة عـند تصفيتـها أو التصويب .

(٣) من حيث الكيفية التى يتم بها إصدار الأسهم فأنها تنقسم إلى :-

❁ **أسهم إسمية :**

وهى الأسهم التى تصدر مدونا عليها إسم صاحبها ويقيد أسـماء جميـع حملة الأسهم فى سجل لدى الشركة المساهمة يسمى سجل المساهمين .

❁ أسهم لحاملها :

وهى الأسهم التى تصدر بدون أن يدون عليها إسم صاحبها وإنما يذكر أن السهم لحاملة حيث يعتبر حامل السهم هو المالك له .

هذا وقد أوجبت المادة ١١٩ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أن تكون جميع الأوراق المالية التى تصدرها الشركة المساهمة إسمية .

(٤) من حيث الغرض الذى أصدرت من أجله تنقسم إلى :-

❁ أسهم رأس المال :

وهى الأسهم التى تصدرها الشركة المساهمة بغرض تكوين رأس المال أو زيادته ويقوم المساهمون بسداد قيمتها نقداً أو عيناً ومن ثم فمثل هذه السهم قد تكون نقدية أو عينية كذلك قد تكون ممتازة أو عادية وفقاً لما تخوله من إمتيازات لحاملها .

❁ أسهم التمتع :

قد تتطلب طبيعة نشاط الشركة المساهمة أن تقوم بإستهلاك رأس مالها بصفة دورية كما فى حالة ما إذا كان نشاط الشركة قائم على أساس إستغلال مورد من موارد الثروة الطبيعية أو مرفق من المرافق العامة ممنوح لها لمدة محدودة .

وفى هذه الحالة يتم إستهلاك رأس المال سنوياً برد جزء من قيمة جميع السهم أو إختيار بعض الأسهم عن طريق القرعة ورد قيمتها إلى المساهمين . وتقوم الشركة بإصدار أسهم لهؤلاء المساهمين الذين ردت إليهم قيمة أسهمهم حفاظاً لهم على حقوقهم فى أرباح الشركة والتصويت فى الجمعية العمومية بالإضافة إلى نصيب من أرباح التصفية على هذه الأسهم أسهم التمتع .

ويجب أن ينص فى نظام الشركة على إستهلاك السهم والكيفية التى سوف يتم بها وتدفع قيمة الأسهم المستهلكة من الرباح أو الإحتياطيات القابلة للتوزيع ولايترتب على إستهلاك الأسهم تخفيض رأس المال .

❁ أسهم الإنعام :

قد قد تستخدم الشركة المساهمة الإحتياطيات المكونة أو الأرباح الغير موزعة فى زيادة راس - مالها وفى هذه الحالة تقوم بإصدار أسهم بمقدار الإحتياطيات أو الأرباح المحولة إلى راس المال وتوزع هذه الأسهم على المساهمين مجاناً وفقاً لنسبة ما يمتلكه كل مساهم من أسهم راس المال ويطلق على هذه السهم " أسهم أنعام "

❁ أسهم العمل :

أوجب قانون الشركات ضرورة مشاركة العاملين فى إدارة الشركة المساهمة ويجب أن ينص فى النظام الشركة على الكيفية التى يشارك بها العاملين فى إدارة الشركة .

وكأحدى الطرق التى يمكن أن يشارك بها العاملين فى إدارة الشركة المساهمة أجازت اللآئحة التنفيذية من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ للشركة المساهمة إنشاء أسهم للعمل تكون مملوكة لمجموع العاملين بالشركة .

وتصدر أسهم العمل دون قيمة ولايجوز تداولها ولاتدخل فى تكوين رأس المال وتقرر لصالح مجموع العاملين دون مقابل .

(٢) السندات :

قد تحتاج الشركة المساهمة إلى المزيد من السيولة النقدية لمقابلة التوسع فى أعمالها ومزاولة نشاطها دون الغبة فى زيادة رأس المال تجنباً لإشراك مساهمين جدد فى الشركة لذلك فأنها تلجأ إلى الإقتراض .

ويمكن للشركة المساهمة أن تحصل على قروض من البنوك المختلفة مقابل فائدة محدودة ، كذلك فقد أجاز المشروع للشركة المساهمة إصدار سندات تطرح على الجمهور للإكتتاب العام كأحد أشكال الإقتراض وتوفير السيولة النقدية .

والسند عبارة عن صك قابل للتداول يمثل حصة فى قرض طويل الأجل مقابل سنوية ثابتة .

شروط إصدار السندات :

١-لايجوز إصدار السندات إلا بقرار من الجمعية العامة للشركة .

٢-لايجوز إصدار السندات إلا بعد أداء راس المال المصدر بالكامل .

٣-يشترط إلا تزيد قيمة السندات على صافى أصول الشركة .

٤-تصدر السندات أسمية وقابلة للتداول .

٥-موافقة الهيئة العامة لسوق المال على السندات التى تطرح للأكتتاب العام .

وتختلف الأسهم عن السندات فى أن الأولى تمثل حصة فى رأس مال الشركة المساهمة فى حين تمثل السندات حصة فى قرض طويل الأجل ويترتب على ذلك :

١-يحصل حامل السندات على فائدة سنوية ثابتة بغض النظر عن نتيجة أعمال الشركة فى حين يحصل حامل السهم على نسبة من الأرباح المحققة وتتوقف هذه النسبة على مقدار هذه الرباح وعلى قرار الجمعية العامة بتوزيعها .

٢-لحامل السهم الحق فى الإشتراك فى إدارة الشركة المساهمة عن طريق حضور الجمعية العامة والتصويب على قرارتها وإنتخاب مجلس الإدارة . أما حملة السندات فهم دائنى الشركة وليس لهم الحق فى إدارتها .

٣-لحامل السند الحق فى إستيفاء القيمة الأسمية للسند فى الأجل المحدد وبعدها تنتهى علاقته بالشركة أما حملة الأسهم فلا ترد لهم قيمة الأسهم إلا بعد إنتهاء الشركة بإستثناء حالة إستهلاك رأس المال .

٤-عند إنقضاء الشركة يتقاضى حامل السند قيمته الأسمية من أموال الشركة بعد تصفيتها . أما حملة الأسهم فأنهم يقتسمون صافى أموال الشركة بعد تصفيتها وسداد الديون .

أنواع السندات :

قد تصدر السندات اسمية أى مسجل على السند إسم صاحبة أو لحاملها أى لاتجعل إسم صاحبة وقد أوجب القانون أن تصدر الشركات المساهمة السندات إسمية . كذلك قد تكون السندات مضمونه برهن أو كفالة ويتم الرهن قبل فتح باب الإكتتاب فى السندات وتسمى هذه السندات بالسندات المضمونة برهن ، أو قد تصدر السندات بدون رهن إكتفاء بالضمان العادى للدائنين .

كذلك قد ينص فى نشرة الإكتتاب فى السندات على قابليتها إلى التحول إلى أسهم وفى هذه الحالة يجب الا يقل سعر إصدار السندات عن القيمة السمية للسهم ولايتم تحويل السندات إلى أسهم إلا بموافقة أصحابها وبالشروط التى صدر بها قرار الجمعية العامة .

(٣) حصص التأسيس وحصص الأرباح :

حصص التأسيس وحصص الأرباح – عبارة عن صكوك قابلة للتداول تمنحها الشركة المساهمة مقابل التنازل عن إلتزام منحته الحكومة أو حق من الحقوق المعنوية وتعطى لحاملها نصيباً فى الأرباح .

وتصدر هذه الحصص إسمية وبدون قيمة إسمية ويجب أن يتضمن نظام الشركة بياناً بمقابل تلك الحصص والحقوق المتعلقة بها .

ولايجوز تداول حصص التأسيس قبل نشر الميزانية وحساب الأرباح والخسائر عن سنتين ماليتين كاملتين .

ولاتدخل حصص التأسيس أو حصص الأرباح فى تكوين راس مال الشركة ولايعتبر أصحابها شركاء . كذلك لايجوز أن يخصص لهذه الحصص مايزيد عن ١٠% من الأرباح الصافية بعد حجز الإحتياطى القانونى ووفاء ٥% على الأقل لأصحاب السهم بصفة ربح لرأس المال .

ويجوز للجمعية العامة للشركة الغاء هذه الحصص بعد مضى ثلث مدة الشركة أو عشر سنوات مالية على الكثر من تاريخ إنشاء تلك الحصص أو المدة التى ينص عليها نظام الشركة أو قرار الجمعية العامة غير العادية بإنشاء تلك الحصص أيهما أقصر على أن يتم الألغاء مقابل تعويض عائد يدفع لأصحاب هذه الحصص .

كذلك فإنه يجوز تحويل حصص التأسيس أو حصص الأرباح إلى أسهم بناء على قرار الجمعية العامة للشركة وفى هذه الحالة يزاد رأس مال الشركة المساهمة بقيمة السهم المصدرة مقابل حصص التأسيس أو حصص الأرباح الملغاه وتؤدى الزيادة فى راس المال خصماً من المال الإحتياطى للشركة القابل للتوزيع .

مفاهيم راس مال الشركة المساهمة :ـ

يمكن التفرقة بين ثلاثة مفاهيم لرأس المال وهى :

(١) *رأس المال المرخص به :*

يتمثل رأس المال المرخص به في مقدار رأس مال الشركة المساهمة الذى يحدده المؤسسون فى عقد تكوين الشركة وكذلك نظامها الأساسى .

(٢) *رأس المال المصدر :*

يتمثل راس المال المصدر فى مجموع القيمة الإسمية للأسهم التى تطرح للإكتتاب سواء من المؤسسين او الجمهور .

وقد أجاز القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ مادة (٢٢) أن يجد النظام الأساسى للشركة راس مال مخصا به يجاوز رأس المال المصدر وعلى ذلك فإنه قد لا تقوم الشركة بطرح جميع أسهم رأس المال المرخص به للإكتتاب ويتم إصدار جزء من هذه الأسهم والتى تمثل راس المال المصدر .

كذلك فقد حددت اللائحة التنفيذية من القانون ١٥٩ إلى الأدنى لرأس المال المصدر بالنسبة للشركات المساهمة التى تطرح أسهمها للإكتتاب العام بحيث لا يقل عن خمسمائة ألف جنية وألايقل ما يكتتب فيه مؤسسى الشركة من رأس المال المصدر عن نصف رأس المال أو ما يساوى ١٠% من راس المال المرخص به أى المبلغين أكبر . وفى حالة تكوين شركة المساهمة وإكتتاب المؤسسين فى أسهمها بالكامل (لم تطرح للإكتتاب العام) فقد حددت اللائحة التنفيذية رأس المال فى هذه الحالة بحيث لا يقل عن مائتين وخمسين ألف جنيهاً .

(٣) *رأس المال المدفوع :*

يتمثل رأس المال المدفوع فى القيمة المدفوعة من أسهم رأس المال المصدر . فعلى الرغم من أن القانون إشترط لصحة الإكتتاب فى أسهم الشركات المساهمة أن يتم الإكتتاب فى جميع الأسهم المصدرة (رأس المال المصدر) إلا أن أجاز ألا يتم سداد قيمة الأسهم بالكامل بحيث لا يقل المبلغ المدفوع نقداً من راس المال عند التأسيس عن الربع ، لذلك فإنه قد يتم سداد قيمة الأسهم المصدرة على أقساط على ألا تقل قيمة القسط المدفوع عند الاكتتاب عن ربع القيمة الأسمية للسهم .

ويقوم المؤسسين أو المساهمين بحسب الحوال باداء قيمة الأسهم المكتتب فيها بأحد البينوك المرخص بها بقرار من الوزير المختص بتلقى الإكتتاب وتظل هذه المبالغ تحت يد البنك الذى يتولى تلقى الإكتتابات أو أديت فيه المساهمات ولايجوز السحب منها إلا بعد إشهار نظام الشركة فى السجل التجارى .

ويتمطرح أسهم الشركة المساهمة للإكتتاب العام مدة لاتقل عن عشرة أيام ولاتزيد عن شهرين إعتبار من تاريخ فتح باب الإكتتاب ويجوز مدة لاتزيد عن شهرين آخرين .

سعر إصدار أسهم راس المال :

يتم إصدار أسهم تكوين راس مال الشركة المساهمة للإكتتاب سواء أكان فورياً أو عاماً بالقيمة الأسمية للسهم ولايجوز إصدار رأسهم تكوين راس المال بأكثر أو أقل من قيمتها الأسمية ، ويجب أن يكون للسهم من الإصدار الواحد نفس القيمة الأسمية والحقوق والإلتزامات .

(*) الأسهم وحصص التأسيس والسندات فى الفقة الإسلامى :

(١) رأى الفقهاء فى الإسهم :

أرباح جمهور الفقهاء أسهم الشركات المساهمة ، لأن الشريعة أجازت أن تكون الحصة فى رأس المال متساوية أو غير متساوية ، وهى فى الأسهم كذلك أما متساوية ، أو غير متساوية ، وهى فى السهم كذلك أما متساوية أو متفاوته القيمة ، وهى فى حقيقتها حصص المشتركين فى رأس المال ويتعرضون للربح أو الخسارة ، ويختلف ربح السهم من سنة لأخرى ، وفى حالة تصفية الشركة لإفلاسها يوزع ما تبقى من أموالها بعد سداد الديون إلى أصحاب الأسهم فيخسرون جزءا من أموالهم .

ولاريب ، فى جواز المساهمة فى الشركات بملكية عدد من أسهمها لتوافر الشروط الشرعية لصحتها ولأن لها قدرا من الربح وعليها نصيباً من الخسارة مالم يكن فيها شيئ من الغرر أو الربا .

ويرى البعض أنه لايجوز الإطلاق فى إباحة الأسهم لأنها تختلف بعضها عن البعض ، ولابد من بحث كل نوع منها على ضوء الشريعة الإسلامية ، لآن بعض هذه الأسهم يدخله الربا أو الإضرار بالشركاء وهذا ما يحرم بعضها .

(*) د. محمد يوسف موسى ، الإسلام ومشكلاتنا المعاصرة ، القاهرة ١٩٥٨ ، ص ٥٨ .

فمثلاً يكون إصدار أسهم جديدة أحياناً بأقل من قيمتها الأسمية بقصد زيادة رأس مال الشركة غير جائز شرعا إذا تساوى فى الربح مع صاحب السهم العادى القديم والذى دفع أكثر مما يدفعه المساهم الجديد . لذلك فإن قوانين الشركات فى بعض الدول الإسلامية لاتجيز إصدار هذه الأسهم .

ومن ناحية اخرى ، فإن إصدار أسهم جديدة بقيمة أكثر من القيمة الأسمية أو بعلاوة إصدار فهو جائز شرعا حيث يراعى فيها إضافة الإحتياطيات والأرباح المرحلة وقوة مركز الشركة التى كانت من نصيب المساهمين القدامى .

ولاضرر من إضافة الإحتياطيات والزيادة فى قيمة بعض الصول إلى رأس مال الأسهم لأنه ليس فى الشريعة ما يمنع من زيادة راس المال من أرباح الشركة ، ولأنه تصرف طبيعى فى عرف التجارة .

واخيراً فإن جمهور الفقهاء يرون أن يكون رأس المال مدفوعاً على هيئة نقدية ، كما أنه لايجوز أن يكون ديناً فى الذمة .

(٢) رأى الفقه فى حصص التأسيس [1]:

حصص التأسيس هى الحصص التى تمنحها الشركة لبعض الأشخاص أو الهيئات التى يكون لها نصيب فى أرباح الشركة مقابل خدمات أو جهود معينة قدمت للشركة .

ويرى البعض أن هذه الحصص لاتعتبر حصة من رأس المال فأصحابها ليسوا شركاء ، كما أن هذه الخدمات غير مقومة بنقد معين ، وبذلك فهم ليسوا شركاء ، كما أن هذه الخدمات غير مقومة بنقد معين ، وبذلك فهم ليسوا دائنين للشركة ، وبالتالى فإن هذه الصكوك باطلة ، مادجا لبعض الحكومات الإسلامية مثل سوريا والأردن إلى منع إصدار حصص التأسيس .

---

(١) د . عبد لاعزيز عزت الخياط ، الشركات فى الشريعة الاسلامية والقانون الوضعى ، وزارة الأوقاف والشئون والمقدسات الإسلامية ، عمان ، ١٣٩٠ هـ .

(٣) رأى الفقهاء فى السندات (رأس المال المقترض) [٣]

من المعروف أن السند يعتبر حصة قرض من المقرض إلى الشركة ، ويحصل على نسبة ثابتة من العائد السنوى بصرف النظر عن نتيجة أعمال الشركة السنوية والذى يتغير من سنة إلى اخرى .

وفى حالة التصفية فهو من أصحاب الديون مقدم على أصحاب الأسهم وعلى هذا فإن جمهور الفقهاء المسلمين المحدثين يرون أن ربحه من الربا وهو حرام .

ويرى جمهور الفقهاء أن السند قرض على الشركة لأجل فإذا تقاض صاحبه عليه فائدة ثابته كان ذلك من ربا النسيئة وهو محرم بالكتاب والسنة والإجماع وايا كان نوع السندات عادية أو مضمونة أو غير ذلك فهى محرمة ما دامت ذات فائدة ثابتة .

ونفس الوضع يمكن تطبيقة على سندات الأرصدار بعلاوة وهى التى يستردها صاحبها بأكثر مما أقرض به الشركة بالإضافة إلى لافائدة السنوية ، وفى هذه الحالة تكون السندات محرمة من ناحيتين لأنه ربا من جهتين [١].

وكذلك عملية إستهلاك السندات عن طريق القرعة ، حيث ترد قيمة بعض السندات لأصحابها بمكافأة كبيرة عن طريق القرعة ، والبعض الآخر بدون مكافأة ، وكل ذلك غير جائز لأن فيه غرر ومقامرة [٢].

وسواء كانت هذه السندات إسمية أو لحاملها فجميعها محرم ، لأنها فى حالة الثانية تشير إلى جهالة الدائن بالإضافة إلى الربا المحرم .

وبذلك فإنه فى نظام إسلامى لاتظهر بالدفاتر المحاسبية أية قيود أو حسابات عن قرض السندات ، وعلاوة إصدار السندات وخصم إصدار السندات ، وفوائد السندات ، وعلاوة رد السندات وخصم إصدار السندات ، وإحتياطى رد السندات وغير ذلك من الحسابات الخاصة بهذه السندات .

---

[٣] المرجع السابق ، ص ٢٢٩ – ٢٣١ الجزء الثانى ، ص ٢٣ نقلا عن لسان العرب لابن منظور ، الجـزء الثـانى ، ص ٢١٤ – ٢١٦

[١] محمد كمال السيد ، المعاملات الإقتصادية فى الإسلام ، مجلة البنوك الإسلامية ، جمادى الأولى ١٤٠١ ، ص ٣١

[٢] عبد العزيز الخياط ، مرجع سابق ، ص ١٩٢

الباب السابع
الجوانب المحاسبية المتعلقة برأس مال الأسهم

تختلف المعالجة المحاسبية بإثبات رأس مال الشركة المساهمة بإختلاف نوع الأسهم وطريقة سداد قيمتها . فقد يتكون رأس المال من أسهم نقدية فقط ، وقد يشتمل بجانب ذلك على أسهم عينية . وقد تسدد قيمة الأسهم النقدية مرة واحدة أو على أقساط تحدد الشركة قيمتها ومواعيد دفعها . ويتم المعالجة المحاسبية وفقاً لكل حالة على حدة على النحو التالى :

أولاً : الأسهم النقدية :

(١) المعالجة المحاسبية لإصدار أسهم نقدية تسدد قيمتها دفعة واحدة :

سبق أن أوضحنا أن للشركة المساهمة شخصية معنوية مستقلة عن شخصية مساهميها ، لذلك يفتح فى الدفاتر حساب واحد يمثل رأس مال الشركة . وقد تصدر الشركة أكثر من نوع من أنواع السهم (أسهم عادية أسهم ممتازة ... إلخ) ففى هذه الحالة يراعى عند تصوير حساب رأس المال أن يخصص حقل لكل نوع من أنواع الأسهم .

وفيما يلى القيود المحاسبية الخاصة بإصدار الأسهم النقدية فى حالة سداد قيمتها مرة واحدة عند الإكتتاب :

١- إثبات حصيلة الإكتتاب :

××		من حـ/ البنك
	××	إلى حـ/ المؤسسين (أو المكتتبين فى الأسهم)

٢- إثبات تخصيص الأسهم :

××		من حـ/ المؤسسين (أو المكتتبين فى الأسهم)
	××	إلى حـ/ رأس مال الأسهم

مثال :

بفرض أنه فى اول يوليو ١٩٨٨ تكونت شركة مساهمة برأس مال مرخص به قدره ٢ مليون جنية (٢٠٠,٠٠٠ سهم - قيمة السهم الأسمية ١٠ج) وبرأس مال مصدر مليون جنية (١٠٠,٠٠٠ سهم بقيمة أسمية ١٠جنية) .

وقد أكتتب المؤسسون فى ٥٠% من راس المال المصدر وطرحت باقى الأسهم للإكتتاب العام وتم الإكتتاب فيها بالكامل .

فالمطلوب :

١-قيود اليومية اللآزمة لإثبات ما تقدم .

٢-الميزانية الإفتتاحية بتاريخ ١٩٨٩/٧/١ .

الحل :

قيود اليومية

من حـ/ البنك إلى حـ/ المؤسسين (حصيلة الإكتتابات فى ٥٠٠٠٠ سهم قيمة السهم الأسمية ١٠ جنية دفعت بالكامل)	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
من حـ/البنك إلى حـ/ المكتتبين فى الأسهم (حصيلة الإكتتابات العامة فى ٥٠٠٠٠ سهم قيمة أسمية ١٠ جنية دفعت بالكامل) .	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
من حـ/ المكتتبين فى السهم إلى حـ/ رأس مال الأسهم إصدار ١٠٠٠٠٠ سهم قيمة أسمية ١٠ج للسهم	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

الميزانية بتاريخ ١٩٨٩/٧/١

١٠٠٠٠٠٠	بنــــــــك	١٠٠٠٠٠٠	رأس المال المصرح به (٢٠٠٠٠٠ سهم قيمة أسمية ١٠ جنية) رأس المال المصدر والمدفوع (١٠٠٠٠٠ سهم قيمة أسمية ١٠جنية)
١٠٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠	

ويلاحظ على ما سبق أن القيود إقتصرت على رأس المال المصدر ، أما رأس المـــال المصرح به فقد ظهرت فى الميزانية كمذكرة توضيحية طبقاً لسياسة الإفصاح والعلانية .

كما يلاحظ أنه تم تسجيل حصيلة الإكتتاب بدفتر اليومية بقيديـــن ، الأول بإكتتابـــات المؤسسين والثانى خاص بالإكتتابات العامة ، ومن الممكن إثبات حصيلة الإكتتابات جميعـــها بقيد واحد .

أما فى حالة إذا ما قررت الشركة إصدار أكثر من نوع من الأسهم النقدية فإنـــه يتـم تصوير حـــ/ رأس المال مجزأ إلى خانات أو حقول بحسب نوع الأسهم المصدرة .

إصدار حصص التأسيس :

قد تصدر الشركة " حصص تأسيس أو حصص أرباح " وهى عبارة عن صكوك بـدون قيمة إسمية تعطى حملتها حصة معينة من الأرباح القابلة للتوزيع . ولايجـوز إنشـاء هـذه الحصص إلا مقابل التنازل عن إمتياز منحته الحكومة أو حق من الحقوق المعنوية .

ويتم إثبات حصة التأسيس بمذكرة ، كما أنه طبقاً لسياسة الإفصاح والعلانية تظـــهر هذه الحصة فى الميزانية فى جانب الخصوم بدون قيمة إسمية .

وإمتدادا للمثال السابق وبفرض أن الشركة إصدرت أيضـــاً حصـــة تأسـيس لأحـد المؤسسين مقابل التنازل عن إمتياز منحته الحكومة ، فيتم إثبات ذلك بمذكرة كما يلى :

أصدرت الشركة حصة تأسيس للسيد ....

.... مقابل تنازله عن حق من الحقوق

المعنوية رقم .... للشركة

أما الميزانية فتظهر كما يلى :

الأصول — الميزانية — الخصوم

	١٠٠٠٠٠٠	رأس المال المصدر والمدفوع حصة تأسيس

(٢) المعالجة المحاسبية لإصدار أسهم نقدية تسدد قيمتها على أقساط :

قد ينص القانون النظامى للشركة المساهمة على دفع قيمة الأسهم على أقساط ، فقد لاتحتاج الشركة لكل رأسمالها عند الإنشاء ، ولذلك تسدد قيمة الأسهم على أقساط تحدد قيمتها ومواعيد سدادها . ويسمى القسط الثانى الذى يطلب بعد تخصيص الأسهم " قسط التخصيص " ويلى ذلك القسط الأول " و " القسط الثانى " وتسمى الدفعة الأخيرة " القسط الأخير "

وحسابات الأقساط حسابات وسيطة تمثل المساهمين وتقفل بمجرد أن يتم سدادها ، وظهور راى رصيد مدين لها يشير إلى تأخر بعض المساهمين بقيمة هذا الرصيد ، كما أن ظهور أى رصيد دائن لها يشير إلى أن هناك حقوق للمساهمين قبل الشركة يجب ردها أو حجزها لاستخدامها فى تسديد الأقساط التالية أو جزء منها .

ويفتح فى الدفاتر حساب لكل قسط يجعل مدينا عند طلبة بالمبلغ الواجب دفعة من قبل المساهمين وحساب رأس المال دائنا ، وعند إستلام قيمة القسط من المساهمين يجعل دائنا بالمبلغ المدفوع فعلا وحساب البنك مدينا .

ويفضل إدماج قسط الإكتتاب وقسط التخصيص فى حساب واحد يسمى " حساب قسطى الإكتتاب والتخصيص " .

وعند الحديث عن سداد قيمة الأسهم على أقساط فإن هناك ثلاث حالات تحتاج كل منها إلى معالجة محاسبية بشكل خاص هى :

أ- حالة السداد على أقساط تمت فى المواعيد المحددة لها مع تغطية الإكتتاب مرة واحدة .

ب- حالة السداد على أقساط تمت فى المواعيد المحددة لها مع تغطية الإكتتاب أكثر من مرة .

ج- حالة السداد على أقساط وتأخر أحد أو بعض المساهمين عن المواعيد المحددة لها .

وفيما يلى المعالجة المحاسبية لكل حالة من الحالات السابق بيانها .

حالة السداد على أقساط تمت فى المواعيد المحددة لها مع تغطية الإكتتاب مرة واحدة :

مثال (١) :

فى أول يناير ١٩٨٨ تكونت شركة مساهمة برأس مال قدرة خمسة مليون جنية مقسم إلى ٥٠٠٠٠٠ سهم عادى قيمة إسمية ١٠ جنية تدفع على أقساط كما يلى :

٥ جنية قسط إكتتاب يدفع من ١٦ يناير إلى ٣١ منه .

٣ جنية قسط تخصيص يدفع من ١٥ فبراير إلى ٢٨ منه .

٢ جنية قسط أول وأخيراً يدفع من ١٥ ديسمبر إلى ٣١ منه .

فإذا فرض أن الأسهم طرحت للإكتتاب وتغطت بالكامل وطلبت الأقساط وسددت بالكامل فى مواعيدها ، فتكون قيود اليومية وحسابات الأقساط وحساب رأس المال وتأثيره على ميزانية الشركة بتاريخ ١٩٨٨/١٢/٣١ (بفرض أن السنة المالية للشركة تنتهى فى ذلك التاريخ) كما يلى :-

قيود اليومية

٢٥٠٠٠٠٠		من حـ/ البنك	١/١٦
	٢٥٠٠٠٠٠	إلى حـ/ قسطى ك . ص	
		(الإكتتاب فى ٥٠٠٠٠٠ سهم عادى قيمة إسمية ١٠ جنية بقسط قدره ٥ جنية)	
٢٥٠٠٠٠٠		من حـ/ قسطى ك . ص	١/١٦
	٢٥٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال	
		(تخصيص ٥٠٠٠٠٠ سهم عادى قيمة إسمية ١٠ج دفع منها عند الإكتتاب ٥ جنية)	

تابع / قيود اليومية

١٥٠٠٠٠٠		من حـ/ قسطى ك . ص	٢/١٥
	١٥٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال	
		(طلب قسط التخصيص عن ٥٠٠٠٠٠ سهم عادت بمعدل ٣ جنية عن كل سهم)	
١٥٠٠٠٠٠		من حـ/ البنك	٢/٢٨
	١٥٠٠٠٠٠	إلى حـ/ قسطى ك . ص	
		(حصيلة قسط التخصيص عن ٥٠٠٠٠٠ سهم عادى بمعدل ٣ جنية عن كل سهم)	
١٠٠٠٠٠٠		من حـ/ قسط أول وأخير	١٢/١٥
	١٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/رأس المال	
		(طلب القسط الأخير عن ٥٠٠٠٠٠ سهم عادى بمعدل ٢ جنية عن كل سهم)	
١٠٠٠٠٠٠		من حـ/البنك	
	١٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/قسط أول وأخير	
		(حصيلة القسط الأخير عن ٥٠٠٠٠٠ سهم عادى بمعدل ٢ جنية عن كل سهم) .	

حـ/ رأس المال

٥٠٠٠٠٠٠	رصيد مرحل ١٢/٣١	٢٥٠٠٠٠٠	من حـ/ قسطى ك . ص ١/١٦
		١٥٠٠٠٠٠	من حـ/ قسطى ك . ص
		١٠٠٠٠٠٠	من حـ/ قسط أول وأخير
٥٠٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠٠	

ح/ قسطى الإكتتاب والتخصيص

٢٥٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال	١/١٦	٢٥٠٠٠٠٠	من حـ/ البنك	١/١٦
١٥٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال	٢/١٥	١٥٠٠٠٠٠	من حـ/ البنك	٢/١٥
٤٠٠٠٠٠٠			٤٠٠٠٠٠٠		

ح/ القسط الأول والأخير

١٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال	١٢/١٥	١٠٠٠٠٠٠	من حـ/ البنك	١٢/١٥
١٠٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠٠		

الميزانية بتاريخ ١٩٨٨/١٢/٣١

الأصول — الخصوم وحقوق المساهمين

		٥٠٠٠٠٠٠	رأس المال المصدر و المدفوع (٥٠٠٠٠٠ سهم عادى قيمة إسمية ١٠جنية)

ملاحظات :

(١) أطلق على القسط الذى يلى قسط التخصيص " قسط أول وأخيراً " وهو الوصف الذى ينطبق عليه فى حالتنا هذه ويمكن الإكتفاء بوصفة " بالقسط الأخير "

(٢) تم إدماج قسط الإكتتاب وقسط التخصيص فى حساب واحد وهو حساب قسطى ك . ص " ، والحجه فى ذلك أن قسط الإكتتاب يعتبر إيجابا من قبل المكتتب وقسط التخصيص يعتبر قبولاً من جانب الشركة .

(٣) أثبت فى حساب رأس المال القيمة الأسمية للأسهم على دفعات أى بقدر قيمة الأقساط وذلك عند طلب كل منها .

(٤) ترحيل القيود السابقة الى حسابات الأقساط يؤدى إلى إقفالها ، حيث أننا إفترضنا فى المثال السابق أن الأقساط سددت بالكامل . وفى نفس العام ، أما إذا إستحق القسط الأول والأخير مثلاً فى السنة التالية فإن القيدين الخاصين بطلب حصيلة القسط الأول والأخير لاتثبت بالدفاتر إلا فى السنة التالية (أى عند إستحقاقها) .

حالة السداد على أقساط تمت فى المواعيد المحددة لها مع تغطية الإكتتاب أكثر من مرة ورد الزيادة المدفوعة أو إستخدامها فى سداد الأقساط التالية :

قد يزيد الإقبال على الإكتتاب لتوقع نجاح الشركة ، أو لوجود فائض أموال مع الجمهور ، أو لكلا السببين معا ، فيتم الإكتتاب فى عدد من الأسهم يزيد على الأسهم المطروحة ، وفى هذه الحالة يتم تخصيص الأسهم وفقاً لطريقة أو لأخرى ، فقد يتم حسب إسبقية الأكتتاب أو حسب نسبة عدد الأسهم المطروحة للإكتتاب إلى عدد الأسهم التى طلب الإكتتاب فيها ، وهذه هى الطريقة التى تتبع عادة فى التطبيقات العملية إذ لم تذكر طريقة أخرى .

وبالنسبة للمبالغ المدفوعة بالزيادة بواسطة المكتتبين فيتم التصرف فيها بإتباع إحدى طريقتين :

١-رد المبالغ الزائدة لأصحابها .

٢-حجز المبالغ الزائدة تحت حساب الأقساط التالية .

وقد أوضحت المادة (٢٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بخصوص المشكلتين السابق بيانها القواعد التالية :

١-إذا جاوز الإكتتاب عدد الأسهم المطروحة وجب توزيعها بين المكتتبين بالكيفية التى يحددها نظام الشركة .

٢-إذا لم يحدد نظام الشركة كيفية التوزيع بين المكتتبين يتم التخصيص على أساس التوزيع النسبى ، فيتم تخصيص عدد من الأسهم لكل مكتتب على أساس نسبة عدد الأسهم المطروحة إلى عدد الأسهم المكتتب فيها بحيث لا يترتب على ذلك إقصاء المكتتب فى الشركة أيا كان عدد الأسهم التى أكتتب فيها ويراعى جبر الكسور لصالح صغار المكتتبين .

٣-يقدم المكتتب شهادة الإكتتاب إلى الجهة التى تم الإكتتاب عن طريقها وذلك لإثبات عدد الأسهم التى خصصت له ومقدار ما دفعه من مبالغ عنها ويرد إليه الباقى مما دفعه عند الإكتتاب .

وطبقاً لهذه القواعد سنقتصر على حالة رد المبالغ الزائدة إلى المكتتبين ، فإذا فرض أن هؤلاء المكتتبين قد دفعوا كامل قيمة السهم عند الإكتتاب ، يثبت رد المبالغ الزائدة بالقيد الآتى :

		من حـ/ المكتتبين فى الأسهم
		إلى حـ/ البنك

وفى حالة سداد قيمة السهم على أقساط يثبت رد المبالغ الزائدة بالقيد الآتى :

		من حـ/ قسطى الإكتتاب والتخصيص
		إلى حـ/ البنك

مثال (٢) :

أصدرت إحدى الشركات المساهمة ١٠٠٠٠٠ سهم نقدى بقيمة إسمية قدرها ٥ جنية للسهم تدفع على أقساط كما يلى :

٢ جنية قسط إكتتاب .

٢ جنية قسط تخصيص .

١ قسط أخير .

فإذا علمت أن الجمهور إكتتاب فى ١٢٠٠٠٠ سهم وقررت الشركة أن يكون التوزيع نسبياً وطلبت الأقساط جميعها وسددت فى مواعيدها .

فالمطلوب :

إثبات هذه العمليات بدفتر اليومية بفرض :

١-رد الزيادة إلى أصحابها .

٢- حجز الزيادة وإستخدامها فى سداد الأقساط التالية أو جزء منها .

الحل

(١) فى حالة رد الزيادة إلى أصحابها .

٢٤٠٠٠٠		من حـ/ البنك
	٢٤٠٠٠٠	إلى حـ / قسطى ك . ص
		(الإكتتاب فى ١٢٠٠٠٠ سهم × ٢ج قيمة قسط الإكتتاب)
٢٠٠٠٠٠		من حـ/ قسطى ك . ص
	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال
		(تخصيص ١٠٠٠٠٠ سهم × ٢ج قيمة ما دفع عند الإكتتاب)
٤٠٠٠٠		من حـ/ قسطى ك . ص
	٤٠٠٠٠	إلى حـ/ البنك
		رد الزيادة إلى أصحابها
٢٠٠٠٠٠		من حـ/ قسطى ك . ص
	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم
		طلب قسط التخصيص عن ١٠٠٠٠٠ سهم بمعدل ٢ ج عن كل سهم
٢٠٠٠٠٠		من حـ/ البنك
	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/قسطى ك . ص
		حصيلة قسط التخصيص عن ١٠٠٠٠٠ سهم بمعدل ٢ جنية عن كل سهم
١٠٠٠٠٠		من حـ/ القسط الأخير
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم
		طلب القسط الأخير عن ١٠٠٠٠٠ سهم بمعدل ١ج لكل سهم
١٠٠٠٠٠		من حـ/ البنك
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ القسط الأخير
		حصيلة القسط الأخير ١٠٠٠٠٠ سهم ×١ج عن كل سهم

(٢) حجز الزيادة وإستخدامها في سداد الأقساط التالية أو جزء منها :

٢٤٠٠٠٠		من حـ/ البنك
	٢٤٠٠٠٠	إلى حـ/ قسطى ك . ص
		الإكتتاب فى ١٢٠٠٠٠ سهم ×٢ جنية قيمة قسط الإكتتاب .
٢٠٠٠٠٠		من حـ/ قسطى ك . ص
	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/رأس مال الأسهم
		تخصيص ١٠٠٠٠٠ سهم × ٢جنية قيمة مادفع عند الإكتتاب .
٢٠٠٠٠٠		من حـ / البنك
	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم
		طلب قسط التخصيص عن ١٠٠٠٠٠ سهم بمعدل ٢ج عن كل سهم
١٦٠٠٠٠		من حـ/ البنك
	١٦٠٠٠٠	إلى حـ/ قسطى ك . ص
		حصيلة ١٠٠٠٠٠ سهم × ١,٦ جنية(*)
١٠٠٠٠٠		من حـ/ القسط الأخير
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم
		طلب القسط الأخير عن ١٠٠,٠٠٠سهم ×١جنية
١٠٠٠٠٠		من حـ/ البنك
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ القسط الأخير
		حصيلة القسط الأخير عن ١٠٠٠٠٠سهم ×١جنية

(*) قيمة المحصل للسهم الواحد عند الإكتتاب = حصيلة الإكتتاب / عدد الأسهم المصدره = ٢٤٠,٠٠٠ج / ١٠٠,٠٠٠ = ٢,٤ ج .

المطلوب لقسط الإكتتاب = ٢ جنية فقط

مقدار الزيادة عن كل سهم = ٢,٤-٢ = ٠,٤ جنية تخفض هذه الزيادة من المبلغ المطلوب من قسط التخصيص أى أن

المطلوب تحصيله لقسط التخصيص = ٢-٠,٤=١,٦ج

تأخر المساهمين عن سداد الأقساط:

قد يحدث أن يتأخر بعض المساهمين عن سداد قيمة الأقساط المطلوبة منهم في مواعيدها ، وفي هذه الحالة تكون أرصدة هذه الأقساط مدينة بالمبالغ التي تأخر هؤلاء المساهمين عن سدادها . وسوف تتضح المعالجة المحاسبية لهذه المشكلة في المثال التالي :

مثال (٣) :

إصدرت إحدى الشركات المساهمة ١٠٠,٠٠٠ سهم قيمة السهم الأسمية ٨ جنية وكانت البيانات المتعلقة بالأقساط وسدادها كالآتي :

(١) تسدد قيمة السهم على ثلاثة أقساط

٣ ج قسط إكتتاب .

٣ ج قسط تخصيص .

٢ ج قسط أخير .

(٢) تم الإكتتاب في ١٢٠,٠٠٠ سهم وقررت الشركة تخصيص الأسهم على أساس التوزيع النسبي .

(٣) عند دفع قسط التخصيص تأخر مساهم مخصص له ٩٠ سهم .

والمطلوب :

إثبات ما سبق في يومية الشركة بافتراض أن الشركة قررت حجز المبالغ الزائدة تحت حساب الأقساط التالية ، وتصوير حساب قسطي الإكتتاب والتخصيص وحساب القسط الأخير .

الحل :

القيود اليومية

٣٦٠٠٠٠		من حـــ/ البنك
	٣٦٠٠٠٠	إلى حـــ/ قسطي ك . ص
		الأكتتاب في ١٢٠٠٠٠ سهم قيمة إسمية ٨ جنية بقسط ٣ جنية .
٣٠٠٠٠٠		من حـــ/ قسطي ك . ص
	٣٠٠٠٠٠	إلى حـــ/ رأس مال الأسهم
		تخصيص ١٠٠٠٠٠ سهم قيمة إسمية ٨ جنية طلب قسط ٣ جنية .
٣٠٠٠٠٠		من حـــ/ قسطي ك . ص
	٣٠٠٠٠٠	إلى حـــ/ رأس مال الأسهم
		طلب قسط التخصيص عن ١٠٠٠٠٠سهم بواقع ٣ج عن السهم الواحد .
٢٣٩,٨٨٠		من حـــ/ البنك
	٢٣٩,٨٨٠	إلى حـــ/ قسطي ك . ص
		المدفوع عن ٩٩٩٥٠ سهم بواقع ٢,٤ج عن كل سهم
٢٠٠,٠٠٠		من حـــ/ القسط الأخير
	٢٠٠,٠٠٠	إلى حـــ/ رأس مال الأسهم
		طلب القسط الأخير عن ١٠٠٠٠٠ سهم بواقع ٢ج عن كل سهم
١٩٩,٨٢٠		من حـــ/ البنك
	١٩٩,٨٢٠	إلى حـــ/ القسط الأخير
		المدفوع كقسط أخير عن ٩٩٩١٠ سهم بواقع ٢ج عن السهم .

د/ قسطى الإكتتاب والتخصيص

٣٠٠,٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم	٣٦٠,٠٠٠	من حـ/ البنك
٣٠٠,٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم	٢٣٩,٨٨٠	من حـ/ البنك
		١٢٠	رصيد مرحل
٦٠٠٠٠٠		٦٠٠٠٠٠	

د/ القسط الأخير

٢٠٠,٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم	١٩٩,٨٢٠	من حـ/ البنك
		١٨٠	رصيد مرحل
٢٠٠,٠٠٠		٢٠٠,٠٠٠	

ملاحظات على الحل :

حصيلة قسط الإكتتاب = ١٢٠٠٠٠سهم × ٣ج

= ٣٦٠٠٠٠ج

(٢) نصيب كل سهم من حصيلة قسط الإكتتاب

$$\frac{\text{حصيلة قسط الإكتتاب}}{\text{عدد الأسهم المصدرة}} = \frac{٣٦٠٠٠٠}{١٠٠٠٠٠} = ٣.٦ج$$

وتستخدم هذه القيمة فى سداد (قسط الإكتتاب بواقع ٣ج عن كل سهم)

وتستخدم باقى القيمة فى سداد (جزء من قسط التخصيص ٠,٦٠ ج عن كل سهم)

∴ المبلغ الواجب دفعه عن كل سهم لقسط التخصيص = ٣ - ٠,٦ = ٢,٤

(٣) يلاحظ أن حـ/ قسطى ك . ص له رصيد مدين ١٢٠ ج وذلك بواقع ٥٠ سهم ×٢,٤ = ١٢٠ج

(٤) يلاحظ أن حـ/ القسط الأخير له رصيد مدين ١٨٠ ج وذلك بواقع ٩٠ سهم × ٢ ١٨٠جنية .

ويلاحظ أيضا أن المساهم الذى يتأخر فى سداد قسط التخصيص يتأخر فى سداد القسط الأخير أيضا .

توقف المساهم عن السداد وبيع أو إلغاء أسهمه :

سبق أن أوضحنا أن بعض المساهمين قد يتأخروا عن سداد الأقساط المستحقة عليهم فى المواعيد المقررة ، ومن الناحية العامة يمكن للشركة أن تتصرف فى هذه الحالة بإحدى طريقتين :

الأولى : بيع الأسهم لحساب وتحت مسئولية المساهمين المتأخرين .

الثانية : إلغاء هذه الأسهم .

وتقضى الفقرات الثالثة والرابعة والخامسة من المادة (٨٣) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بأنه يحق لمجلس إدارة الشركة أن يقوم ببيع الأسهم التى يتأخر أصحابها عن سداد المبالغ المطلوبة عنها فى المواعيد المحددة لحساب أصحابها وعلى ذمتهم وتحت مسئوليتهم بلا حاجة إلى تنبيه رسمى أو أية إجراءات قانونية أو قضائية . ويتم إلغاء صكوك الإسهم المبيعة وتبلغ بورصات الأوراق المالية بذلك ، على أن تسلم صكوك جديدة للمشترين عوضا عنها تحمل ذات الأرقام التى كانت على الصكوك الملغاه . ويخصم مجلس إدارة الشركة من ثـ البيع ما يكون مطلوبا للشركة من مصاريف ، ويحاسب المساهم الذى بيعت إسهمه على ما قد يوجد من الزيادة ويطالبة بالفرق عند وجود عجز .

وإيضاحا للمعالجة المحاسبية لهذه المشكلة نفترض فى المثال السابق أن مجلس إدارة الشركة قرر بيع الأسهم الخاصة بالمساهم الثانى الذى تأخر عن سداد القسط الأخير ، وتم البيع لشخص آخر بسعر ٧,٦ جنية للسهم حصلته الشركة بشيك ، وبلغت مصاريف بيع الأسهم ٧٤جنية ، وحسبت فوائد التأثير فكانت ٤٠جنية وسدد المستحق للمساهم القديم بشيك ، فطبقا لهذه البيانات تكون القيود المتعلقة ببيع الأسهم كما يلى :

٦٨٤		من حـ/ البنك (٩٠سهم × ٧,٦جنية)
	١٨٠	إلى حـ/ القسط الأخير (٩٠سهم × ٢ج)
	٧٤	إلى حـ/ مصاريف بيع الأسهم
	٤٠	إلى حـ/ الفوائد الدائنه
	٣٩٠	إلى حـ/ المساهم القديم
		بيع ٩٠ سهم خاصة بالمساهم ... إلى المساهم ... بناء على قرار مجلس الإدارة رقم ... بتاريخ ...

وإذا فرض ان سعر بيع الأسهم ٣جنية فإن قيد بيع الأسهم يكون كما يلى :

٢٧٠		من حـــ/ البنك
٢٤		من حـــ/ المساهم القديم
	١٨٠	إلى حـــ/ القسط الأخير (٩٠سهم ×٢ج)
	٧٤	إلى حـــ/ مصاريف بيع الأسهم .
	٤٠	إلى حـــ/ الفوائد الدائنة
		بيع ٩٠ سهم خاصة بالمساهم ... إلى المساهم ... على قرار مجلس الإدارة رقم ... بتاريخ ...

يتبين من القيد السابق أن حصيلة بيع الأسهم لم تكن كافية لتغطية المستحق على المساهم القديم لذلك جعل حسابة مدينا بمقدار ٢٤ جنية .

مصاريف التأسيس ومقابل مصاريف الإصدار :

إختلفت المحاسبون بخصوص التكييف المحاسبى لمصاريف التأسيس ، فيرى البعض أنها تمثل أصل معنوى تستفيد منه الوحدة طوال حياتها ، ومن ثم يجب إعتبارها أصل غير قابل للتخفيض . بينما يعتبرها البعض الآخر فى حكم المصروفات الإيرادية المؤجلة يجب إستهلاكها على عدد من السنوات تتراوح بين ثلاث وخمس سنوات .

وتشمل مصاريف التأسيس تكاليف الأبحاث والدراسات الأولية للمشروع وأتعاب تحرير العقد الإبتدائى ونظام الشركة وعمولة البنك الخاصة بتلقى الإكتتاب من الجمهور ... إلخ ويطلق عليها " مصاريف التأسيس " .

وعند قيام الشركة بدفع مقابل هذه المصاريف للمؤسسين يجرى القيد الآتى :

××		من حـــ/ مصاريف التأسيس
	××	إلى حـــ/ البنك

وقد تطلب الشركة من المكتتبين دفع مبلغ إضافى عن كل سهم (أى بالإضافة للقيمة الأسمية) وذلك لمقابلة مصاريف التأسيس فى حالة تكوين الشركة ، أو فى تغطية علاوة الإصدار فى حالة زيادة رأس المال . ويطلق على هذا المبلغ الإضافى " مقابل مصاريف الإصدار " .

مثال (٤) :

إيضاحا لهذه المعالجة المحاسبية ، نفرض أنه فى ١٩٨٨/٧/١ تكونت شركة مساهمه برأس مال قدره خمسة مليون جنية (٥٠٠٠٠٠سهم عادى قيمة إسمية ١٠ جنية) .

وقد أكتتب المؤسسون فى هذه السهم ودفعوا القيمة الإسمية بالإضافة إلى ٠.٥٠ج مقابل مصاريف الإصدار .

وفى ١٩٨٨/٧/٧ إعتمدت الشركة مصاريف التأسيس التى بلغت ٣٥٠٠٠٠ جنية . فالمطلوب إجراء قيود اليومية اللازمة ؟

قيود اليومية

٥٢٥٠٠٠٠		من حـ/ البنك
	٥٢٥٠٠٠٠	إلى حـ/ المؤسسين
		الإكتتابات فى ٥٠٠٠٠٠سهم عادى قيمة إسمية ١٠ جنية دفعت بالكامل بالإضافة إلى ٠.٥٠٠مقابل مصاريف الإصدار .
٥٢٥٠٠٠٠		من حـ/ المؤسسين
	٥٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال
	٢٥٠٠٠٠	إلى حـ/ مقابل مصاريف الإصدار
		تخصيص ١٠٠٠٠٠ سهم عادى قيمة إسمية ١٠ج دفعت بالكامل بالإضافة إلى ٥٠٠. – مقابل مصاريف الإصدار .
٣٥٠٠٠٠		من حـ/ مصاريف التأسيس
	٣٥٠٠٠٠	إلى حـ/ البنك
		دفع مصاريف التأسيس بشيك ... طبقا لقرار مجلس الإدارة رقم ...
٢٥٠٠٠٠		من حـ/ مقابل مصاريف الإصدار
	٢٥٠٠٠٠	إلى حـ/ مصاريف التأسيس
		تغطية جزء من مصاريف التأسيس بحصيلة مقابل مصاريف الإصدار

ويلاحظ أنه فى حالة زيادة حصيلة مقابل مصاريف الإصدار على مصاريف التأسيس ، يتم معالجة هذه الزيادة كربح رأسمالى غير قابل للتوزيع ، ومن ثم ترحل إلى الإحتياطى الرأسمالى فإذا إفترضنا فى المثال السابق أن مصاريف التأسيس كانت ١٥٠٠٠٠ جنية فقط ، فإن حصيلة مقابل مصاريف الإصدار تعالج بالصورة التالية :

٢٥٠٠٠٠		من حـ/ مقابل مصاريف الإصدار
	١٥٠٠٠٠	إلى حـ/ مصاريف التأسيس
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ الإحتياطى الرأسمالى
		تغطية مصاريف التأسيس وترحيل فائض مقابل مصاريف الإصدار إلى الإحتياطى الرأسمالى

ثانياً : إصدار أسهم عينية :

أجاز قانون الشركات إصدار أسهم عينية فى مقابل حصص عينية من المؤسسين أو من المكتتبين الآخرين . وفى هذا الصدد تجدر الإشارة إلى ما يقضى به التشريع المصرى من ضرورة تسديد قيمة الأسهم العينية بالكامل - أى دون تقسيط لها .

هذا وقد تتكون الحصة العينية المقدمة من أصول غير نقدية مثل العقار والأثاث والالآت والبضائع وغيرها . كما قد تتكون من أصول وخصوم منشأة قائمة يملكها فرد أو أشخاص أو شركة مساهمة أخرى . ويتم تقديم هذه الحصص المقدمة تقويما صحيحاً .

أما المعالجة المحاسبية لهذه الحصص العينية فإنه يتم إثبات هذه الأصول محاسبياً بجعلها مدينة وحساب المساهمين دائناً . وعند إصدار الأسهم بجعل حساب المساهمين مديناً وحساب رأس مال الأسهم (عينية) دائناً . وهذا ما يتم التعبير عنه بالقيود التالية :

×		من حـ / الأراضــى
×		من حـ/ الآلات
×		من حـ / الأثـاث
×		من حـ/ البضاعـة
		.
		.
		.
		.
		إلـــــــغ
	××	إلى حـ/ المســاهمين
		إستلام الحصص العينية
×		من حـ/ المســاهمين
	×	إلى حـ/ رأس مال الأســهم
		إصدار الأسهم فى مقابل الحصص العينية

ثالثا : زيادة رأس مال الشركة المساهمة :

قد تلجأ الشركة المساهمة إلـى زيـادة رأس مالـها عـن طريـق إصـدار أسـهم جديدة إذا رأت أنها فى حاجة إلى موارد مالية جديـدة لمواجهـة التوسـع فـى أعمالـها . هـذا ويلاحـظ أن إصـدار أسـهم جديـدة قـد يضـر بالمسـاهمين القدامـى وذلـك لأن المساهمين الجدد يشتركون فـى الإحتياطـات التـى كونتـها الشـركة مـن الأربـاح فـى الأعوام السابقة والتى هى مـن حـق المسـاهمين القدامـى فقـط . ويـترتب علـى ذلـك إنخفاض القيمـة الحقيقية للسهم الأصلية وإرتفـاع قيمـة الأسـهم الجديـدة بغـير وجـه حق .

المعالجة المحاسبية لإصدار أسهم بعلاوة إصدار :

لتحقيق التوازن بين المساهمين القدامى والمسـاهمين الجـدد قـد تلجـأ الشـركة إلى إصـدار أسـهم زيـادة رأس المـال بعـلاوة إصـدار أى بسـعر يزيـد عـن القيمـة الإسمية .

وبذلك يمكن تعريـف عـلاوة الإصـدار - بأنـها المبلـغ الإضـافى الـذى تطلبـه الشـركة مـن المسـاهمين الجـدد تعويضـا للمسـاهمين القدامـى حيـث يصبـح حـق الجدد المشاركة فى الإحتياطات والفائض غير الموزع وفـى الأربـاح غـير العاديـة .

هذا وتستند المعالجة المحاسبية لعلاوة الإصدار إلى ما تقضى به المادة ٩٤ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ من ضرورة إضافة قيمة علاوة الإصدار إلى الإحتياطى القانونى للشركة حتى يبلغ ما يساوى نصف قيمة رأس المال المصدر - أما ما يزيد على ذلك من مبالغ العلاوة فيتكون منها إحتياطى خاص ، وللجمعية العامة بناء على إقتراح مجلس الإدارة أن يقرر فى شأنه ما يراه محققاً لصالح الشركة على إلا يتضمن ذلك توزيع بوصفه ربح .

مثال (٥) :

قررت الجمعية العمومية لشركة مساهمة زيادة رأس - مالها من ١٨٠٠٠٠٠ جنية إلى ٢٤٠٠٠٠٠ جنية وذلك بإصدار أسهم جديدة قيمة السهم ١٢ج بالإضافة إلى ٣ج علاوة إصدار تحصل مع قسط الإكتتاب وذلك على النحو التالى :

ج

٨ قسط الإكتتاب (بما فيها علاوة الإصدار)

٤ قسط تخصيص .

٣ قسط أخير

فالمطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة .

الحل :

قيود اليومية

٦٠٠٠٠٠		من حـ/ البنك
	٦٠٠٠٠٠	إلى حـ/ قسطى ك . ص
		الإكتتاب فى ٥٠٠٠٠ سهم بقيمة أسمية ١٢ج منها ٨ج تتضمن علاوة الإصدار , قدرها ٣ج
٦٠٠٠٠٠		من حـ/ قسط ك . ص
	٤٥٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم
	١٥٠٠٠٠	إلى حـ/ علاوة الإصدار
		إصدار ....٠سهم بقيمة إسميه ٥ج للقسط ٣ج علاوة إصدار .

تابع قيود اليومية

١٥٠٠٠٠		من حـــ/ علاوة الإصدار
	١٥٠٠٠٠	إلى حـــ/ الإحتياطى القانونى
		ترحيل علاوة الإصدار إلى الإحتياطى القانونى
٢٠٠٠٠		من حـــ/ قسطى ك . ص
	٢٠٠٠٠	إلى حـــ/ رأس مال الأسهم
		طلب قسط التخصيص عن ٥٠٠٠٠سهم بواقع ٤ج
٢٠٠٠٠		من حـــ/ البنك
	٢٠٠٠٠	إلى حـــ/ قسطى ك . ص
		تحصيل قيمة التخصيص بواقع ٤ج عن كل سهم
١٥٠٠٠٠		من حـــ/ القسط الأخير
	١٥٠٠٠٠	إلى حـــ/ رأس مال الأسهم
		طلب قسط أخير عن ٥٠٠٠٠سهم بواقع ٣جنية عن كل سهم
١٥٠٠٠٠		من حـــ/ البنك
	١٥٠٠٠٠	إلى حـــ/ القسط الأخير
		تحصيل القسط الأخير بالكامل بواقع ٣جنية عن كل سهم

وبإنتهاء المثال السابق نكون قد إنتهينا فى عجالة من الجوانب المحاسبية الخاصـــة بالأسهم وسوف ننتقل الآن إلى عرض الجوانب المحاسبية المتعلقة بالسندات .

الباب الثامن
الجوانب المحاسبية لرأس المال المقترض (السندات)

يتضمن هذا الباب الجوانب المحاسبية للمصدر الثاني من مصادر التمويل وهو رأس المال المقترض (السندات) ، وتشمل هذه الجوانب ثلاث موضوعات رئيسية هي : إصدار السندات ، فوائد السندات ، سداد السندات وطبقاً لذلك نقسم هذا الباب إلى ثلاثة فصول كما يلي :

الفصل الأول : إصدار السندات .

الفصل الثاني : فوائد السندات .

الفصل الثالث : رد قيمة السندات .

الفصل الأول

إصدار السندات

لايجوز للشركة المساهمة - أو غيرها من شركات الأموال - إصدار سندات إلا بعد أداء رأس المال بالكامل ، وبشرط ألا تزيد قيمة السندات السابقة التي أصدرتها الشركة مضافاً إليها الإصدار المقترح للسندات الجديدة على صافي أصول الشركة وقت الإصدار في ضوء ما ورد من بيانات بآخر ميزانية وافقت عليها الجمعية العامة.

أولاً : إصدار السندات بسعر المساواة :

ويحدث ذلك عادة إذا كان معدل فائدة السند مساوياً لمعدل الفائدة السائد في السوق وقت إصدار السندات . وقد تسدد قيمة السندات مرة واحدة أو على عدة أقساط .

وجدير بالإشارة أن المعالجة المحاسبية الخاصة بإصدار السندات لاتختلف عن حالة إصدار الأسهم مع مراعاة التميز بين أسماء الحسابات .

مثال (١) :

في ٥/١ أصدرت إحدى الشركات المساهمة ٢٠٠٠٠ سند ١٠% قيمة إسمية ٢٠ جنية تدفع مرة واحدة عند الإكتتاب في ميعاد أقصاه منتصف مايو وقد تم الإكتتاب في جميع السندات : وفي ٥/٢٠ تم تخصيص وإصدار السندات .

فالمطلوب إجراء القيود اليومية اللازمة .

الحل

٤٠٠٠٠٠		من حـ/ البنك	٥/١٥
	٤٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المكتتبين في السندات	
		(الإكتتاب في ٢٠٠٠٠ سند قيمة إسمية ٢٠ جنية دفعت بالكامل) .	
٤٠٠٠٠٠		من حـ/ المكتتبين في السندات	٥/٢٠
	٤٠٠٠٠٠	إلى حـ/ قرض السندات	
		إصدار ٢٠٠٠٠ سند قيمة إسمية ٢٠ جنية .	

هذ وقد يتم سداد قيمة السند على أقساط ، وفى هذه الحالة - كما هو الحال بالنسبة لإصدار الأسهم - يتم توسيط حسابات الأقساط بجعلها مدينة عند طلب القسط ودائنة عند سداده .

ثانياً : إصدار السندات بخصم إصدار :

حيث يطلب من المكتتب فى السند دفع مبلغ أقل من قيمته الإسمية ، ويطلق على الفرق بين القيمة الإسمية وما يدفعه المكتتب إصطلاح " خصم إصدار " . وعادة ما يتم الإصدار بخصم إذا كان معدل فائدة السند أقل من معدل الفائدة السائد فى السوق وقت الإصدار . ويثبت خصم الإصدار فى حساب خاص يجعل مديناً بمقدار الخصم .

وقد إختلفُ المحاسبون حول المعالجة المحاسبية لخصم الإصدار ، حيث يرى فريق منهم أنه خسارة تحققت بمجرد إصدار السندات ، بينما يرى فريق آخر عكس ذلك حيث أن هذا الخصم يعد نتيجة لقرار إدارى ومن ثم لايتفق مع مفهوم الخسارة .

ويتفق الكاتب مع ما ينادى به بعض الكتاب على أن يعالج خصم الإصدار كتصحيح أو تسوية لفائدة السندات خلال المدة من تاريخ إصدار السندات حتى يتم إستهلاكها ، أى أن خصم الإصدار يجب إستهلاكه خلال مدة تعادل عمر قرض السندات ولعل هذه المعالجة تتفق مع ما سبق أ ذكرناه من أن إصدار السندات بخصم يتم فى العادة إذا كان معدل فائدة السند أقل من معدل الفائدة السائد فى السوق .

مثال (٢) :

فى ٢٠٠٠/٤/١ أصدرت إحدى الشركات المساهمة ٥٠٠٠ سند ٨% قيمة أسمية ٣٠جنية بسعر ٢٨ جنية تدفع مرة واحدة عند الإكتتاب فى ميعاد أقصاه ٤/١٥ ، وقد تم الإكتتاب فى جميع السندات ، وفى ٤/٢٠ تم تخصيص وإصدار السندات .

الحل

١٤٠٠٠٠		من حـ/ البنك	٤/١٥
	١٤٠٠٠٠	إلى حـ/ المكتتبين فى السندات	
		(الإكتتاب فى ٥٠٠٠ سند قيمة إسمية ٣٠ جنية بسعر ٢٨ جنية دفعت بالكامل) .	
١٤٠٠٠٠		من حـ/ المكتتبين فى السندات	٤/٢٠
١٠٠٠٠		من حـ/ خصم إصدار السندات	
	١٥٠٠٠٠	إلى حـ/ قرض السندات	
		إصدار ٥٠٠٠ سند قيمة إسمية ٣٠ جنية .	

ثالثاً : إصدار السندات بعلاوة إصدار :

يتم إصدار السندات بعلاوة إذا كان معدل فائدة السند يزيد على معدل الفائدة السائدة فى السوق وقت الإصدار ، وعليه يطلب من المكتتب فى السند دفع مبلغ يزيد عن قيمته الإسمية ويطلق على الفرق بين ما يدفعه المكتتب والقيمة الإسمية للسند إصطلاح " علاوة إصدار " .

مثال (٢) :

نفرض فى المثال السابق أن الشركةأصدرت السندات بقيمة إسمية ٣٠ جنية بسعر ٣٢جنية تدفع مرة واحدة عند الإكتتاب ، وأن الإكتتاب تم فى جميع السندات .

الحل

١٦٠٠٠٠		من حـ/ البنك	٤/١٥
	١٦٠٠٠٠	إلى حـ/ المكتتبين فى السندات	
		(الإكتتاب فى ٥٠٠٠ سند قيمة إسمية ٣٠ جنية بسعر ٣٢ جنية دفعت بالكامل) .	
١٦٠٠٠٠		من حـ/ المكتتبين فى السندات	٤/٢٠
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ علاوة إصدار السندات	
	١٥٠٠٠٠	إلى حـ/ قرض السندات	
		إصدار ٣٠٠٠ سند قيمة إسمية ٣٠ جنية .	

ومن الجدير بالإشارة أن قانون الشـــركات المصـــرى أقتصـــر علـــى بيـــان كيفية التصرف فـــى عـــلاوة إصـــدار الأســـهم ، ولـــم يتضمـــن القـــانون أى نـــص بخصوص كيفية التصرف فى عـــلاوة إصـــدار الســـندات ، الأمـــر الـــذى أدى إلـــى وجود خلاف بين الكتاب فيرى البعض أنها تمثل ربـــح رأســـمالى ومـــن ثـــم ترحـــل إلى حساب إحتياطى رأس مـــالى ، بينمـــا يـــرى البعـــض الآخـــر أن هـــذه العـــلاوة تمثل ربحاً قابلاً للتوزيع لعدم وجود نـــص قـــانونى يمنـــع ذلـــك . وكمـــا ســـبق أن أوضحنا بالنسبة لخصم الإصدار يتضح التكييف المحاســـبى الســـليم لعـــلاوة إصـــدار السندات بعلاوة يتم فى العادة إذا كان معدل فائدة السند أعلـــى منـــة معـــدل الفـــائدة السائد فى السوق ، ومن ثم تعالج العلاوة كالتزام متمثل فـــى مبلـــغ تحصـــل عليـــه الشركة مقدماً عند الإصدار فى مقابل زيادة معدل فائدة الســـند عـــن معـــدل الفـــائدة السائد فى الســـوق وعليـــة فإنـــه لكـــى يعكـــس حســـاب فوائـــد الســـندات العـــبء الصحيح لها يقيد قسط توزيع علاوة إصـــدار الســـندات كتصحيـــح لحســـاب الفوائـــد بالقيد التـــالى :

××× من حـــ/ علاوة إصـــدار الســـندات .

××× إلى حـــ / فوائد الســـندات .

الفصل الثانى
فوائد السندات

تمثل فائدة السندات العائد على الأموال المستثمرة فى هذه السندات ، وهى بمثابة عبء دورى ثابت تتحملة الشركة بصرف النظر عن نتيجة نشاطها . ويرفق بالسند عادة كوبونات بأرقام مسلسلة يمثل كل منها قسط الفائدة الذى يقدم فى تاريخ إستحقاق الفائدة لتحصيل قيمتها وتحسب الفائدة دواماً على أساس القيمة الإسمية للسند بصرف النظر عن سعر الإصدار .

ويجب تحميل حـ/ الأرباح والخسائر لكل سنة مالية بنصيبها من الفوائد طبقاً لمبدأ الإستحقاق ، ففى حالة إختلاف سنة القرض عن السنة المالية للشركة يتعين فى نهاية السنة تسوية حساب فوائد السندات بمقدار الفوائد المستحقة ، ثم إقفال حساب فوائد السندات بعد ذلك فى حـ/ الأرباح والخسائر .

وتتحدد المعالجة المحاسبية لفائدة السندات بما إذا كانت السندات قد إصدرت بقيمتهاالإسمية ، أو بعلاوة أو بخصم إصدار ، وبما إذا كانت السندات سوف يتم سدادها (ردها) فى نهاية حياة السندات دفعة واحدة أم على دفعات سنوية خلال مدة القرض .

وتتلخص المعالجة المحاسبية لفوائد السندات فيما يلى :

١- إثبات إستحقاق فائدة السندات (الكوبون):

تحسب فائدة السندات دائماً على أساس القيمة الإسمية لهذه السندات مضروبة فى معدل الفائدة الذى تحملة السندات ، وفى هذا المجال يجب مراعاة ما إذا كان تاريخ إستحقاق الفائدة يتفق أو لايتفق مع نهاية السنة المالية للشركة . ففى حالة إتفاق التاريخين لايتطلب الأمر إجراء أية تسوية للفائدة فى نهاية السنة المالية ، أما إذا إختلف التاريخين فيجب إجراء قيد تسوية للفائدة عن المدة من أخر تاريخ

ويتم إثبات إستحقاق فائدة السندات بالقيد التالى :

×××		من حـ/ فوائد السندات	
	××	إلى حـ/ حملة السندات	
	××	إلى حـ/ مصلحة الضرائب	

٢- إقفال حـ/ فوائد السندات بتحميل الفترة المالية بما يخصها منها :

حيث يتم إقفال حساب فوائد السندات بالقيد التالى :

××		من حـ/ الأرباح والخسائر
	××	إلى حـ/ فوائد السندات

وجدير بالذكر أنه يجب ملاحظة أن الفوائد الدورية تتوقف على القيمة الإسمية للسندات المتداولة ، لذلك يتعين عند إثبات هذه الفائدة تحديد ما إذا كانت السندات تسدد دفعة واحدة فى نهاية القرض أم تسدد على أقساط ، حيث أنه فى الحالة الأولى تكون الفوائد الدورية متساوية بينما تكون هذه الفوائد متناقصة فى الحالة الثانية .

وتلتزم الشركة المصدرة للسندات بضرورة حجز الضريبة المستحقة على تلك الفوائد قبل صرفها إلى اصحابها ومن ثم توريدها لخزينة الدولة لأمر مصلحة الضرائب ويجرى القيد التالى :

××		من حـ/ مصلحة الضرائب
	××	إلى حـ/ البنك (جارى)

وهذا وقد نصت المادة رقم (٢) من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بأن يكون سعر الضريبة ٣٢% من إجمالى الإيراد الذى تسرى علية ضريبة القيمة المنقولة .

ونتناول فى هذا الجزء من الدراسة كيفية تسوية فوائد السندات طبقاً للتكييف المحاسبى السابق بيانه بالنسبة لكل من خصم وعلاوة

إصدار السندات وبيان المعالجة المحاسبية لسداد الفوائد (الكوبونات) لحملة السندات ، وطبقاً لذلك نتناول ما يلى :

أ- فوائد السندات فى حالة الإصدار بنفس القيمة الإسمية .

ب- فوائد السندات فى حالة الإصدار بخصم الإصدار .

ج- فوائد السندات فى حالة الإصدار بعلاوة إصدار

أولاً : فوائد السندات فى حالة الإصدار بنفس القيمة الإسمية (سعر المساواة):

فالمطلوب : إجراء قيود اليومية بإثبات إستحقاق الفوائد وإقفالها فى كل من السنة المالية الأولى والثانية .

الحل :

العبء السنوى لكل سنة مالية يعادل الفوائد التى تستحق سدادها خلال تلك السنة ، وهذه الفوائد متساوية خلال السنة المالية وتعادل

$$٥٠٠٠ \text{ سند} \times ٢٠ \times \frac{١٥}{١٠٠} = ١٥٠٠٠ \text{ جنيه}$$

قيود اليومية فى السنة المالية الأولى :

١٥٠٠٠		من حـ/ فوائد السندات إلى حـ/ حملة السندات (إستحقاق الكوبون الأول)	١٩٨٥/١٢/٣١
	١٥٠٠٠		
١٥٠٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ فوائد السندات (إقفال حـ/ فوائد السندات)	١٩٨٥/١٢/٣١
	١٥٠٠٠		

قيود اليومية فى السنة المالية الثانية :

١٥٠٠٠		من حـ/ فوائد السندات	١٩٨٦/١٢/٣١
	١٥٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	
		(إستحقاق الكوبون الثانى)	
١٥٠٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر	١٩٨٦/١٢/٣١
	١٥٠٠٠	إلى حـ/ فوائد السندات	
		(إقفال حـ/ فوائد السندات)	

ويلاحظ عدم إختلاف قيود اليومية الخاصة بالسنة المالية الثانية عنها بخصوص السنة الأول بسبب تساوى الفائدة السنوية نظراً لسداد قرض السندات مرة واحدة فى نهاية مدة القرض .

- **إختلاف السنة المالية للشركة عن سنة القرض :**

تقضى القواعد المحاسبية بتحميل كل فترة مالية بما يخصها من فوائد السندات وذلك قبل الوصول إلى صافى الربح أو الخسارة .

مثال (٥) :

بإستخدام نفس بيانات المثال السابق نفرض أن السندات أصدرت فى ١٩٨٥/٤/١ ، وأن الفوائد تدفع سنوياً بحيث تستحق فى ٣/٣١ من كل عام ، وان تاريخ إنتهاء السنة المالية للشركة هو ١٢/٣١ من كل عام .

المطلوب : إعداد حساب فائدة السندات من ١٩٨٥/٤/١ وحتى تمام سداد السندات .

الحل:

كتمهيد للحل يحسب أنصبة السندات المالية من الفوائد كما بالجدول التالى : (المبالغ بالجنيهات) .

الفوائد المسددة			أنصبة السنوات المالية			
التاريخ	القرض	الفوائد	١٩٨٥	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨
١٩٨٥/١٢/٣١	١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١١٢٥٠	٣٧٥٠		
١٩٨٦/٣/٣١	١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠		١١٢٥٠	٣٧٥٠	
١٩٨٧/٣/٣١	١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠			١١٢٥٠	٣٧٥٠
		٤٥٠٠٠	١١٢٥٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	٣٧٥٠

ويتبين من الجدول السابق أن الفوائد قد تم توزيعها على أربع سنوات مالية ، بحيث يخص السنة المالية الأولى منها ١١٢٥٠ جنية بينما يخص السنة الأخيرة ٣٧٥٠ جنية ، في حين يتحمل عامي ١٩٨٦ ، ١٩٨٧ بمقدار الفائدة عن سنة كاملة أي ١٥٠٠٠ جنية .

حـ/ فائدة السندات

١١٢٥٠	إلى حـ/ فوائد مستحقة	٨٥/١٢/٣١	١١٢٥٠	من حـ/ أ.خ	٨٥/١٢/٣١
١١٢٥٠			١١٢٥٠		
٣٧٥٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٦/٣/٣١	١٥٠٠٠	من حـ/ أ.خ	٨٦/١٢/٣١
١١٢٥٠	إلى حـ/ فوائد مستحقة	٨٦/١٢/٣١			
١٥٠٠٠			١٥٠٠٠		
٣٧٥٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٧/٣/٣١	١٥٠٠٠	من حـ/ أ.خ	٨٧/١٢/٣١
١١٢٥٠	إلى حـ/ فوائد مستحقة	٨٧/١٢/٣١			
١٥٠٠٠			١٥٠٠٠		
٣٧٥٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٨/٣/٣١	٣٧٥٠	من حـ/ أ.خ	٨٨/١٢/٣١
٣٧٥٠			٣٧٥٠		

ثانياً : فوائد السندات فى حالة الإصدار بخصم :

سبق أن أوضحنا أن المعالجة المحاسبية السليمة تقضى بمعالجة خصم الإصدار كتصحيح أو تسوية لفوائد السندات حيث يتم إستهلاك مقدار الخصم خلال مدة تعادل عمر قرض السندات وتحديد مقدار القسط الخاص بكل سنة مالية بحيث يتناسب مع مقدار السندات المتداولة خلالها . ويتم إثبات قسط إستهلاك الخصم بحيث يعكس حساب فوائد السندات العبء الحقيقى لها وذلك بإجراء القيد التالى :

××		من حـ/ فوائد السندات	
	××	إلى حـ/ خصم إصدار السند	

ولإيضاح هذه الحالة نفرق بين حالتى السندات دفعة واحدة فى نهاية مدة معينة وسداد السندات على أقساط دورية ، ففى الحالة الأولى يكون مقدار كل من الفائدة الدورية وقسط إستهلاك خصم الإصدار من وجهة نظر سنة القرض متساوياً ، فإذا إتفقت السنة المالية للشركة مع سنة القرض فإن الأمر لايحتاج لتعديل . أما فى الحالة الثانية فإن مقدار الفائدة الدورية وقسط إستهلاك خصم الإصدار يكون متناقصا نتيجة لإستهلاك السندات على أقساط .

مثال (٦) : حالة سداد السندات مرة واحدة :

فى ١٩٨٣/١/١ إصدرت إحدى الشركات المساهمة ١٠٠٠ سند ١٠% قيمة إسمية ١٠٠ جنية بسعر ٩٧ جنية ، على أن يسدد قرض السندات بعد خمس سنوات فى ١٩٨٧/١٢/٣١ .

فإذا علمت أن الفوائد تدفع سنويا بحيث تستحق الفائدة الأولى فى ١٩٨٣/١٢/٣١ ، وأن السنة المالية للشركة تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام .

ثانياً المطلوب :

إثبات قيود اليومية اللازمة في السنة المالية الأولى وتصوير حـ/ فوائد السندات حتى يتم سداد القرض وحساب خصم إصدار السندات حتى يتم سداد القرض .

الحل :

الفائدة السنوية للسندات = ١٠٠٠ × ١٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$ = ١٠٠٠٠ جنية

قيمة خصم الإصدار = ١٠٠٠ × ٣ = ٣٠٠٠ جنية

القسط السنوى لإستهلاك الخصم = $\frac{\text{قيمة الخصم}}{\text{عدد السنوات}}$ = $\frac{٣٠٠٠}{٥}$ = ٦٠٠ جنية

العبء السنوى الحقيقى للفائدة = ١٠٠٠٠ + ٦٠٠ = ١٠٦٠٠ جنية

قيود اليومية فى السنة المالية الأولى :

١٠٠٠٠		من حـ/ فوائد السندات	١٩٨٣/١٢/٣١
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	
		(إستحقاق الكوبون الأول)	
٦٠٠		من حـ/ فوائد السندات	١٩٨٣/١٢/٣١
	٦٠٠	إلى حـ/ خصم إصدار السندات	
		(القسط الأول لإستهلاك الخصم)	
١٠٦٠٠		من حـ/ الرباح والخسائر	١٩٨٣/١٢/٣١
	١٠٦٠٠	إلى حـ/ فوائد السندات	
		(إقفال حـ/ فوائد السندات)	

ملحوظة : لاتختلف هذه القيود عن القيود التى تجرى فى السنة المالية الثانية والثالثة ...

حـ/ فوائد السندات

٨٣/١٢/٣١	من حـ/ أ.خ	١٠٦٠٠	٨٣/١٢/٣١	إلى حـ/ حملة السندات	١٠٠٠٠
			٨٣/١٢/٣١	إلى حـ/ خصم إصدار السندات	٦٠٠
		١٠٦٠٠			١٠٦٠٠
			٨٤/١٢/٣١	إلى حـ/ حملة السندات	١٠٠٠٠
٨٤/١٢/٣١	من حـ/ أ.خ	١٠٦٠٠	٨٤/١٢/٣١	إلى حـ/ خصم إصدار السندات	٦٠٠
		١٠٦٠٠			١٠٦٠٠
٨٥/١٢/٣١	من حـ/ أ.خ	١٠٦٠٠	٨٥/١٢/٣١	إلى حـ/ حملة السندات	١٠٠٠٠
			٨٥/١٢/٣١	إلى حـ/ خصم الإصدار	٦٠٠
		١٠٦٠٠			١٠٦٠٠
٨٦/١٢/٣١	من حـ/ أ.خ	١٠٦٠٠	٨٦/١٢/٣١	إلى حـ/ حملة السندات	١٠٠٠٠
			٨٦/١٢/٣١	إلى حـ/ خصم الإصدار	٦٠٠
		١٠٦٠٠			١٠٦٠٠
٨٧/١٢/٣١	من حـ/ أ.خ	١٠٦٠٠	٨٧/١٢/٣١	إلى حـ/ حملة السندات	١٠٠٠٠
			٨٧/١٢/٣١	إلى حـ/ خصم الإصدار	٦٠٠
		١٠٦٠٠			١٠٦٠٠

حـ/ خصم إصدار السندات

٨٣/١٢/٣١	من حـ/ فوائد السندات	٦٠٠	٨٣/١/١	إلى حـ/ قرض السندات	٣٠٠
٨٣/١١/٣١	رصيد مرحل	٢٤٠٠			
		٣٠٠٠			٣٠٠٠
٨٤/١٢/٣١	من حـ/ فوائد السندات	٦٠٠	٨٤/١/١	رصيد منقول	٣٠٠٠
٨٤/١٢/٣١	رصيد مرحل	١٨٠٠			
		٢٤٠٠			٢٤٠٠
٨٥/١٢/٣١	من حـ/ فوائد السندات	٦٠٠	٨٥/١/١	رصيد. منقول	١٨٠٠
٨٥/١٢/٣١	رصيد مرحل	١٢٠٠			
		١٨٠٠			١٨٠٠
٨٦/١٢/٣١	من حـ/ فوائد السندات	٦٠٠	٨٦/١/١	رصيد منقول	١٢٠٠
٨٦/١٢/٣١	رصيد مرحل	٦٠٠			
		١٢٠٠			١٢٠٠
٨٧/١٢/٣١	من حـ/ فوائد السندات	٦٠٠	٨٧/١/١	رصيد منقول	٦٠٠
		٦٠٠			٦٠٠

مثال (٧) حالة سداد السندات على أقساط:

نفس المثال السابق بإفتراض أن القرض يسدد على خمسة أقساط متساوية ، ويستحق القسط فى ١٩٨٣/١٢/٣١ .

المطلوب :

١-قيود اليومية الخاصة بإثبات إستحقاق الفوائد وإقفالها فى السنة المالية الأولى .

٢-حساب فوائد السندات حتى يتم سداد القرض .

٣-حساب خصم إصدار السندات حتى يتم سداد القرض .

تاريخ إستحقاق الفوائد	القرض	الفوائد الدورية (١٠%)
١٩٨٣/١٢/٣١	١٠٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
١٩٨٤/١٢/٣١	٨٠ ٠٠٠	٨ ٠٠٠
١٩٨٥/١٢/٣١	٦٠ ٠٠٠	٦ ٠٠٠
١٩٨٦/١٢/٣١	٤٠ ٠٠٠	٤ ٠٠٠
١٩٨٧/١٢/٣١	٢٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
إجمالى الفوائد		٣٠ ٠٠٠

جدول توزيع خصم إصدار السندات

السنة المالية المنتهية فى	القرض	النسبة	قسط إستهلاك الخصم
١٩٨٣/١٢/٣١	١٠٠ ٠٠٠	٥	١ ٠٠٠
١٩٨٤/١٢/٣١	٨٠ ٠٠٠	٤	٨٠٠
١٩٨٥/١٢/٣١	٦٠ ٠٠٠	٣	٦٠٠
١٩٨٦/١٢/٣١	٤٠ ٠٠٠	٢	٤٠٠
١٩٨٧/١٢/٣١	٢٠ ٠٠٠	١	٢٠٠
إجمالى الأقساط			٣٠٠٠

قيود اليومية فى السنة الأولى :

١٠٠٠٠		من حـ/ فوائد السندات	١٩٨٣/١٢/٣١
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	
		(إستحقاق الكوبون الأول)	
١٠٠٠		من حـ/ فوائد السندات	١٩٨٣/١٢/٣١
	١٠٠٠	إلى حـ/ خصم إصدار السندات	
		(القسط الأول لإستهلاك الخصم)	
١١٠٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر	١٩٨٣/١٢/٣١
	١١٠٠٠	إلى حـ/ فوائد السندات	
		(إقفال حـ/ فوائد السندات)	

حـ/ فوائد السندات

١٠٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٣/١٢/٣١	١١٠٠٠	من حـ/ أ.خ	٨٣/١٢/٣١
١٠٠٠	إلى حـ/ خصم إصدار السندات	٨٣/١٢/٣١			
١١٠٠٠			١١٠٠٠		
١٠٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٤/١٢/٣١			
١٠٠٠	إلى حـ/ خصم إصدار السندات	٨٤/١٢/٣١	١١٠٠٠	من حـ/ أ.خ	٨٤/١٢/٣١
١١٠٠			١١٠٠٠		
١٠٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٥/١٢/٣١	١١٠٠٠	من حـ/ أ.خ	٨٥/١٢/٣١
١٠٠٠	إلى حـ/ خصم الإصدار	٨٥/١٢/٣١			
١١٠٠٠			١١٠٠٠		
١٠٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٦/١٢/٣١	١١٠٠٠	من حـ/ أ.خ	٨٦/١٢/٣١
١٠٠٠	إلى حـ/ خصم الإصدار	٨٦/١٢/٣١			
١١٠٠٠			١١٠٠٠		
١٠٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٧/١٢/٣١	١١٠٠٠	من حـ/ أ.خ	٨٧/١٢/٣١
١٠٠٠	إلى حـ/ خصم الإصدار	٨٧/١٢/٣١			
١١٠٠٠			١١٠٠٠		

ح/ خصم إصدار السندات

٣٠٠٠	إلى حـ/ قرض السندات	٨٣/١/١	١٠٠٠	من حـ/ فوائد السندات	٨٣/١٢/٣١
			٢٠٠٠	رصيد مرحل	٨٣/١٢/٣١
٣٠٠٠			٣٠٠٠		
٢٠٠٠	رصيد منقول	٨٤/١/١	٨٠٠	من حـ/ فوائد السندات	٨٤/١٢/٣١
			١٢٠٠	رصيد مرحل	٨٤/١٢/٣١
٢٠٠٠			٢٠٠٠		
١٢٠٠	رصيد منقول	٨٥/١/١	٦٠٠	من حـ/ فوائد السندات	٨٥/١٢/٣١
			٦٠٠	رصيد مرحل	٨٥/١٢/٣١
١٢٠٠			١٢٠٠		
٦٠٠	رصيد منقول	٨٦/١/١	٤٠٠	من حـ/ فوائد السندات	٨٦/١٢/٣١
			٢٠٠	رصيد مرحل	٨٦/١٢/٣١
٦٠٠			٦٠٠		
٢٠٠	رصيد منقول	٨٧/١/١	٢٠٠	من حـ/فوائد السندات	٨٧/١٢/٣١
٢٠٠			٢٠٠		

ثالثاً : فوائد السندات فى حالة الإصدار بعلاوة :

سبق أن أوضحنا أن التكييف المحاسبى السليم للعلاوة هو إعتبارة التزام متمثل فى مبلغ تقبضة الشركة مقدماً عند الإصدار فى مقابل زيادة معدل فائدة السند عن المعدل السائد فى السوق ، ومن ثم تعالج كتصحيح أو تسوية لفوائد السندات بتوزيع علاوة إصدار السندات على مدة تعادل عمر قرض السندات وتحديد قسط توزيع العلاوة لكل سنة مالية بحيث يتناسب مع مقدار السندات المتداولة خلالها ، لكل سنة مالية بحيث يتناسب مع مقدار السندات المتداولة خلالها ، ولكى يعكس حساب فوائد السندات العبء الحقيقى لها يقيد قسط توزيع علاوة إصدار السندات كتصحيح لحساب الفوائد بالقيد التالى :

xx		من حـ/ علاوة إصدار السندات	
	xx	إلى حـ/ فوائد السندات	

ولايضاح هذه المعالجة نفرق بين حالتى سداد السندات دفعة واحدة فى نهاية مدة معينة وسداد السندات على أقساط دورية كما يتضح ذلك من المثالين التاليين

مثال (٨) : حالة سداد السندات دفعة واحدة :

فى ١٩٨٥/١/١ أصدرت إحدى الشركات المساهمة ٨٠٠ سند ١٥% قيمة إسمية ١٠٠ جنية بسعر ١٠٢ جنية ، على أن يسدد قرض السندات بعد أربع سنوات فى ١٩٨٥/١٢/٣١ ، وأن السنة المالية للشركة تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام .

فالمطلوب : ١- قيود اليومية الخاصة بإثبات إستحقاق الفوائد وإقفالها فى السنة الأولى .

٢- حـ/فوائد السندات حتى يتم سداد القرض .

٣- حـ/ علاوة إصدار السندات حتى يتم سداد القرض .

الحل:

تمهيد للحل :

الفائدة السنوية للسندات = ٨٠٠ × ١٠٠ × $\frac{١٥}{١٠٠}$ = ١٢٠٠٠ جنية

قيمة علاوة الإصدار = ٨٠٠ × ٢ = ١٦٠٠ جنية

القسط السنوى لتوزيع العلاوة = $\frac{\text{قيمة العلاوة}}{\text{عدد السنوات}}$ = $\frac{١٦٠٠}{٤}$ = ٤٠٠ جنية

العبء السنوى الحقيقى للفائدة = ١٢٠٠٠ ـ ٤٠٠ = ١١٦٠٠ جنية

قيود اليومية في السنة المالية الأولى

١٢٠٠٠		من حـ/ فوائد السندات	١٩٨٥/١٢/٣١
	١٢٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	
		(حملة الكوبون الأول)	
٤٠٠		من حـ/ علاوة إصدار السندات	١٩٨٥/١٢/٣١
	٤٠٠	إلى حـ/ فوائد السندات	
		(القسط الأول لتوزيع العلاوة)	
١١٦٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر	١٩٨٥/١٢/٣١
	١١٦٠٠	إلى حـ/ فوائد السندات	
		(إقفال حساب فوائد السندات)	

حـ/ فوائد السندات

١٢٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٥/١٢/٣١	٤٠٠	من حـ/ علاوة إصدار السندات	٨٥/١٢/٣١
			١١٦٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	٨٥/١٢/٣١
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠		
١٢٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٦/١٢/٣١	٤٠٠	من حـ/ علاوة إصدار السندات	٨٦/١٢/٣١
			١١٦٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	٨٦/١٢/٣١
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠		
١٢٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٧/١٢/٣١	٤٠٠	من حـ/ علاوة إصدار السندات	٨٧/١٢/٣١
			١١٦٠٠	من حـ/الأرباح والخسائر	٨٧/١٢/٣١
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠		
١٢٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٨/١٢/٣١	٤٠٠	من حـ/ علاوة إصدار السندات	٨٨/١٢/٣١
			١١٦٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	٨٨/١٢/٣١
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠		

حـ/ علاوة إصدار السندات

٤٠٠	إلى حـ/ فوائد السندات	٨٥/١٢/٣١	١٦٠٠	من حـ/ المكتتبين فى السندات	٨٥/١/١
١٢٠٠	رصيد مرحل	٨٥/١٢/٣١			
١٦٠٠			١٦٠٠		
٤٠٠	إلى حـ/ فوائد السندات	٨٦/١٢/٣١	١٢٠٠	رصيد منقول	٨٦/١/١
٨٠٠	رصيد مرحل	٨٦/١٢/٣١			
١٢٠٠			١٢٠٠		
٤٠٠	إلى حـ/ فوائد السندات	٨٧/١٢/٣١	٨٠٠	رصيد منقول	٨٧/١/١
٤٠٠	رصيد مرحل	٨٧/١٢/٣١			
٨٠٠			٨٠٠		
٤٠٠	إلى حـ/ فوائد السندات	٨٦/١٢/٣١	٤٠٠	رصيد منقول	٨٨/١/١
٤٠٠			٤٠٠		

مثال (٩) : (حالة سداد السندات على أقساط) :

بإفتراض بيانات المثال السابق ماعدا أن السندات تسدد على أربعة أقساط متساوية ، يستحق القسط الأول فى ١٩٨٥/١٢/٣١ .

فالمطلوب :

١- قيود اليومية الخاصة بإثبات إستحقاق الفوائد وإقفالها فى السنة الأولى فقط .

٢- حـ/ فوائد السندات حتى يتم سداد القرض .

٣- حـ/ علاوة إصدار السندات حتى يتم سداد القرض .

الحل :

جدول الفوائد الدورية

تاريخ إستحقاق الفوائد	القرض	الفوائد
١٩٨٥/١٢/٣١	٨٠ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠
١٩٨٦/١٢/٣١	٦٠ ٠٠٠	٩ ٠٠٠
١٩٨٧/١٢/٣١	٤٠ ٠٠٠	٦ ٠٠٠
١٩٨٨/١٢/٣١	٢٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠

مثال (٩) (حالة سداد السندات على أقساط):

بإفتراض بيانات المثال السابق ماعدا أن السندات تسدد على أربعة أقساط متساوية ، يستحق القسط الأول فى ١٩٨٥/١٢/٣١ .

المطلوب :

١- قيود اليومية الخاصة بإثبات إستحقاق الفوائد وإقفالها فى السنة الأولى فقط .

٢- حـ/ فوائد السندات حتى يتم سداد القرض .

٣- حـ/ علاوة إصدار السندات حتى يتم سداد القرض .

الحل :

جدول الفوائد الدورية

تاريخ إستحقاق الفوائد	القرض	الفوائد
١٩٨٥/١٢/٣١	٨٠ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠
١٩٨٦/١٢/٣١	٦٠ ٠٠٠	٩ ٠٠٠
١٩٨٧/١٢/٣١	٤٠ ٠٠٠	٦ ٠٠٠
١٩٨٨/١٢/٣١	٢٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠

إجمالى الفوائد

جدول توزيع علاوة إصدار السندات

السنة المنتهية فى	القرض	النسبة	قسط توزيع العلاوة
١٩٨٥/١٢/٣١	٨٠ ٠٠٠	٤	٦٤٠
١٩٨٦/١٢/٣١	٦٠ ٠٠٠	٣	٤٨٠
١٩٨٧/١٢/٣١	٤٠ ٠٠٠	٢	٣٢٠
١٩٨٨/١٢/٣١	٢٠ ٠٠٠	١	٣٦٠
إجمالى الأقساط			١٦٠٠

قيود اليومية فى السنة المالية الأولى

١٢٠٠٠		من حـ/ فوائد السندات	١٩٨٥/١٢/٣١
	١٢٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	
		(إستحقاق الكوبون الأول)	
٦٤٠		من حـ/ إصدار السندات	١٩٨٥/١٢/٣١
	٦٤٠	إلى حـ/ فوائد السندات	
		(القسط الأول لتوزيع العلاوة)	
١٣٦٠		من حـ/ الأرباح والخسائر	١٩٨٥/١٢/٣١
	١١٣٦٠	إلى حـ/ فوائد السندات	
		(إقفال حساب فوائد السندات)	

حـ/ فوائد السندات

١٢٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٥/١٢/٣١	٦٤٠	من حـ/ علاوة إصدار السندات	٨٥/١٢/٣١
			١١٣٦٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	٨٥/١٢/٣١
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠		
٩٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٦/١٢/٣١	٤٨٠	من حـ/ علاوة إصدار السندات	٨٦/١٢/٣١
			٨٥٢٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	٨٦/١٢/٣١
٩٠٠٠			٩٠٠٠		
٦٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٧/١٢/٣١	٣٢٠	من حـ/ علاوة إصدار السندات	٨٧/١٢/٣١
			٥٦٨٠	من حـ/ الرباح والخسائر	٨٧/١٢/٣١
٦٠٠٠			٦٠٠٠		
٣٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٨/١٢/٣١	١٦٠	من حـ/ علاوة إصدار السندات	٨٨/١٢/٣١
			٢٨٤٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	٨٨/١٢/٣١
٣٠٠٠			٣٠٠٠		

هـ/ علاوة إصدار السندات

٦٤٠	إلى حـ/ فوائد السندات ٨٥/١٢/٣١	١٦٠٠	من حـ/المكتتبين فى السندات	٨٥/١/١
٩٦٠	رصيد مرحل ٨٥/١٢/٣١			
١٦٠٠		١٦٠٠		
٤٨٠	إلى حـ/ فوائد السندات ٨٦/١٢/٣١	٩٦٠	رصيد منقول	٨٦/١/١
٤٨٠	رصيد مرحل ٨٦/١٢/٣١			
٩٦٠		٩٦٠		
٣٢٠	إلى حـ/ فوائد السندات ٨٧/١٢/٣١	٤٨٠	رصيد منقول	٨٧/١/١
١٦٠٠	رصيد مرحل ٨٧/١٢/٣١			
٤٨٠		٤٨٠		
١٦٠٠	إلى حت/ فوائد السندات ٨٦/١٢/٣١	١٦٠	رصيد منقول	٨٨/١/١
١٦٠		١٦٠		

رابعاً : سداد الفوائد لحملة السندات :

يقيد فى تاريخ الإستحقاق قيمة الفائدة الدورية (الكوبون) لحساب حملة السندات ، وعند إستحقاق هذه الفائدة تخطر الشركة البنك بذلك وتطلب منه أن يدفع قيمة الكوبون لمن يتقدم به من حملة السندات ، ومن واقع إخطارات البنك أو كشوف الحساب تقيد الشركة ما تم سداده من الكوبون بالقيد الآتى :

××		من حـ/ حملة السندات
	××	إلى حـ/ البنك

الفصل الثالث

رد قيمة السندات

سبق أن أوضحنا أن السندات كأى قرض من القروض يتعين إستهلاكياً أو سدادها أو سدادها فى تواريخ إستحقاقها المحددة عند الإصدار ، وفى هذا الصدد يمكن التفرقة بين حالات ثلاث لسداد أو إستهلاك السندات على النحو التالى :

١-حالة رد السندات بالقيمة الإسمية .

٢-حالة رد السندات بعلاوة .

٣-حالة رد السندات بخصم .

ويرتبط برد قيمة السندات مشكلة تمويلية تتمثل فى تدبير المال اللازم للوفاء بقيمة السندات ، وفى هذا الصدد غالباً ما تلجأ الشركة إلى تكوين إحتياطى سنوى يحتجز من الأرباح السنوية وإستثمارة فى أصول مضمونة وقابلة للتحويل إلى نقدية بسهولة ، مما يتيح توفير المال اللازم للوفاء بقيمة السندات فى تاريخ إستحقاقها . وسوف نتعرض فيما يلى للمعالجة المحاسبية لمختلف حالات رد السندات .

أولاً : رد السندات بقيمتها الإسمية :

١- حالة رد السندات دفعة واحدة :

يعالج إستحقاق رد السندات بقيمتها الإسمية دفعة واحدة فى نهاية سنوات القرض وذلك بجعل حـ/ قرض السندات (مديناً) ، حـ/ حملة السندات (دائنا) ، وعند السداد يجعل حـ/ حملة السندات (مديناً) وحـ/ البنك (دائناً) .

مثال (١٠) :

أصدرت إحدى شركات المساهمة فى أول يناير ١٩٨٥ ١٠٠٠٠ سند ١٢% القيمة الإسمية لكل منها ١٠ جنية ، وتستحق السداد بعد اربع سنوات وفى أول يناير ١٩٨٩ قامت الشركة برد السندات إلى حامليها وذلك بقيمتها الإسمية .

والمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات رد السندات .

١٠٠٠٠٠		من حـ/ قرض السندات	
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	
		إثبات إستحقاق رد السندات	
١٠٠٠٠٠		من حـ/ حملة السندات	
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ البنك	

٢- حالة رد السندات على دفعات :

يعالج إستحقاق الدفعات في التواريخ المحددة على مدى سنوات القرض بجعل حـ/ قرض السندات (مدينا) وحـ/ حملة السندات (دائنا) ، كما يجعل حـ/ حملة السندات (مدينا) بالمبالغ المسددة وحـ/ البنك (دائنا) ونتيجة لذلك يأخذ حسـ/ قرض السندات فى التناقض ، كما أن عبء الفائدة الدورى يتناقص هو الآخر .

مثال (١١) :

بإفتراض أنه فى المثال السابق أن شروط إصدار السندات تنص على سداد ٢٠% منها سنويا إعتبارا من أول يناير ١٩٨٦ .

المطلوب :

١-إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات رد السندات فى أول يناير ١٩٨٦ .

٢-تصوير حسابى السندات ، وفائدة السندات على مدى سنوات القرض .

خطوات الحل :

أ- قيود اليومية

٢٠٠٠٠		من حـ/ قرض السندات ١٢%	١٩٨٦/١/١
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	
		إثبات إستحقاق الدفعة الأولى من السندات	
٢٠٠٠٠		من حـ/ حملة السندات	
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ البنك	

ب - تصوير حسابى قرض السندات وفائدة السندات :

٢٠٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٦/١/١	١٠٠٠٠٠	من حـ/ البنك	٨٦/١/١
٨٠٠٠٠	الرصيد مرحل	٨٦/١٢/٣١			
١٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠		
٢٠٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٧/١/١	٨٠٠٠٠	رصيد منقول	٨٧/١/١
٦٠٠٠٠	رصيد مرحل	٨٧/١٢/٣١			
٨٠٠٠٠			٨٠٠٠٠		
٢٠٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٨/١/١	٦٠٠٠٠	رصيد منقول	٨٨/١/١
٤٠٠٠٠	رصيد مرحل	٨٨/١٢/٣١			
٦٠٠٠٠			٦٠٠٠٠		
٢٠٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٩/١/١	٤٠٠٠٠	رصيد منقول	٨٩/١/١
٢٠٠٠٠	رصيد مرحل	٨٩/١٢/٣١			
٤٠٠٠٠			٤٠٠٠٠		
٢٠٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٩٠/١/١	٢٠٠٠٠	رصيد منقول	٩٠/١/١
٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠		

حـ/ فائدة السندات

١٢٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٥/١٢/٣١	١٢٠٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	٨٥/١٢/٣١
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠		
٩٦٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٦/١٢/٣١	٩٦٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	٨٦/١٢/٣١
٩٦٠٠			٩٦٠٠		
٧٢٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٧/١٢/٣١	٧٢٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	٨٧/١٢/٣١
٧٢٠٠			٧٢٠٠		
٤٨٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٨/١٢/٣١	٤٨٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	٨٨/١٢/٣١
٤٨٠٠			٤٨٠٠		
٢٤٠٠	إلى حـ/ حملة السندات	٨٩/١٢/٣١	٢٤٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	٨٩/١٢/٣١
٢٤٠٠			٢٤٠٠		

ثانياً : رد السندات بعلاوة رد :

يتم هنا أيضاً التفرقة بين ما إذا كان سيتم رد السندات دفعة واحدة أم على أقساط ، ففى الحالة الأولى تعالج علاوة الرد - أسوة بخصم الإصدار - فى حـ/الفوائد وذلك بجعل حـ/ فائدة السندات (مديناً) وحـ/ مخصص علاوة رد السندات (دائناً) ، وتسمح هذه المعالجة بتراكم حساب مخصص علاوة رد السندات حتى يتساوى مع علاوة الرد الواجبة السداد فى تاريخ الإستحقاق .

ومن الجدير بالإشارة أن هنك ثمة معالجة بديلة تتمثل فى عدم تكوين مخصص لعلاوة رد السندات على أن يعالج الرد فى تاريخ الإستحقاق بجعل حـ/ قرض السندات (مديناً) بالقيمة الإسمية وحـ/علاوة الرد (مديناً) هو الآخر بالمبلغ الواجب السداد وحـ/ حملة السندات (دائناً) بمجموع الحسابين ، ويظهر الرصيد المدين الناتج فى حـ/علاوة الرد فى جانب الأصول بقائمة المركز المالى على أن يتم إستهلاكة على مدى عدد من السنوات اللاحقة .

أما فى حالة رد السندات على دفعات فإنه من الطبيعى إذا كان عقد إصدار السندات ينص على رد قيمتها على دفعات سنوية فإن الأمر لايتطلب فى هذه الحالة تكوين مخصص لعلاوة رد السندات ، وبالتالى لايضخم حـ/ فائدة السندات بمقدار هذه العلاوة وتكون المعالجة المحاسبية كالآتى :

××		من حـ/قرض السندات		
××		من حـ/ علاوة رد السندات		
	××	إلى حـ/ حملة السندات		

ثالثاً : رد السندات بخصم رد :

قد يتم رد السندات دفعة واحدة وقد يتم ردها أيضاً على أقساط فقد تنص نشرة الإكتتاب فى سندات معينة على ردها فى تاريخ الإستحقاق بقيمة تقل عن قيمتها الإسمية وذلك كبديل لإصدار السندات بعلاوة إصدار ويعالج خصم الرد - أسوة بعلاوة الإصدار - فى حـ/ الفوائد وذلك بجعل حـ/ خصم رد السندات (مديناً) وحـ/ فائدة السندات (دائناً) ، وتسمح المعالجة بتراكم

حـ/ خصم رد السندات حتى يتساوى مع المبلغ الممنوح لحملة السندات فى تاريخ الإستحقاق.

أما فى حالة رد السندات على دفعات وان عقد الإصدار ينص على رد السندات بخصم رد فإن المعالجة المحاسبية تكون كالآتى :

xx		من حـ/ قرض السندات	
	xx	إلى حـ/ حملة السندات	
	xx	إلى حـ/ خصم رد السندات	
xx		من حـ/ حملة السندات	
	xx	إلى حـ/ البنك	

تمويل رد السندات :

قد تنص شروط إصدار السندات على سدادها دفعة واحدة فى تاريخ معين ، وحتى يمكن للشركة الوفاء بالتزامها فغالباً ما تلجأ إلى إحتجاز مبالغ سنوية من أرباحها على أن تستثمر هذه المبالغ بالإضافة إلى عائد الإستثمارات أما فى أوراق مالية من الدرجة الأولى أو فى بوليصة تأمين تستحق السداد فى تاريخ إستحقاق السندات ، وفى تاريخ إستحقاق السندات تقوم الشركة ببيع الأوراق المالية أو تحصل قيمة بوليصة التأمين وإستخدام المبالغ التى تحصل عليها فى رد قيمة السندات وقد ينجم عن بيع الإستثمارات المالية أما تحقيق ربح أو خسارة يتم تسويتها فى بيع الإستثمارات المالية أما تحقيق ربح أو خسارة يتم تسويتها فى بيع الإستثمارات المالية أما تحقيق ربح أو خسارة يتم تسويته بالتالى فى حـ/ الإحتياطى العام .

موقع قرض السندات فى قائمة المركز المالى :

يظهر قرض السندات فى قائمة المركز المالى للشركة تحت عنوان مستقل ، وفى هذا الصدد يجب أن تشتمل بيانات السندات على عدد السندات المصدرة وقيمتها الإسمية ، ومعدل الفائدة ، وتاريخ إستحقاقها ، وما قد يكون هناك من ضمانات لهذه السندات .

وإذا تعددت السندات فيجب إظهار البيانات التفصيلية الخاصة بكل إصدار على حدة ، كما أنه إذا تم إستهلاك جانب من هذه السندات فيجب أن يظهر مطروحا من قيمة الإصدار فى خانة جزئية على أن يظهر الصافى فى الخانة الكلية .

الباب التاسع
القوائم المالية وتوزيع الفائض

تحتم المادة ١٨٧ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على شركات المساهم فى نهاية كل سنة مالية يتم إعداد مجموعة القوائم المالية التى تتضمن قائمتى المركز المالى والدخل ، وخلاصة وافية لتقرير مجلس الإدارة والنص الكامل لتقرير مراقب الحساباى وذلك قبل الموعد المقرر لإجتماع الجمعية العامة للشركة بشهرين على الأقل .

ويشير صافى الدخل الأرباح الناتجة عن العمليات التى باشرتها الشركة خلال السنةالمالية ، وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الأرباح ، وبعد حساب وتجنيب كافة الإستهلاكات والمخصصات التى تقضى الأصول المحاسبية بحسابها وتجنيبها قبل إجراء أى توزيع بأية صور من الصور .

ويجب على مجلس الإدارة لدى إعدادة للميزانية وحساب الأرباح والخسائر أن يجنب من صافى الأرباح المشار إليها جزءاً من عشرين على الأقل لتكوين إحتياطى قانونى ، ويجوز للجمعية العامة بناء على تقرير من مراقب الحسابات وقف تجنيب هذا الإحتياطى إذا بلغ ما يساوى نصف راس المال المصدر ، ويجوز إستخدام الإحتياطى القانونى فى تغطية خسائر الشركة وفى زيادة رأس المال .

ويجوز أن ينص فى نظام الشركة على تجنب نسبة معينة من الأرباح الصافية لتكوين إحتياطى نظامى لمواجهة الأغراض التى يحددها النظام ، وإذا لم يكن الإحتياطى النظام مخصصاً لأغراض معينة ، جاز للجمعية العامة العادية أن تقرر إستخدامة فيما يعود بالنفع على الشركة أو على المساهمين .

أو بعض الإحتياطيات التى تملك التصرف فيها ، كما يجوز للجمعية العامة توزيع نسبة من الأرباح الصافية التى تحققها الشركة نتيجة بيع أصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنه ، بشرط أن يترتب على ذلك عدم تمكين الشركة من إعادة أصولها إلى ماكانت عليه أو شراء أصول جديدة .

قواعد توزيع الأرباح (مادة ١٩٦ من اللائحة) :

تحدد الجمعية العامة بعد إقرار الميزانية وحساب الأرباح والخسائر ، الأرباح القابلة للتوزيع وتعلن ما يخص العاملين المساهمين ومجلس الإدارة وذلك مع مراعاة ما يأتى :

أولاً : ألا يقل نصيب العاملين بالشركة فى الأرباح التى يتقرر توزيعها نقداً عن ١٠% وبشرط ألا يزيد على مجموعة الأجور السنوية للعاملين بالشركة .

ثانياً : إذا كان النظام يحدد للعاملين نصيبا فى الرباح يزيد عن ١٠% ولايجاوز مجموع الأجور السنوية للعاملين بالشركة ، حيث نصيب العاملين فى الزيادة على ١٠% فى حساب خاص يستثمر لصالح العاملين ويجوز توزيع مبالغ منه على العاملين فى السنوات التى لاتحقق فيها أرباح بسبب خارج عن إرادة الشركة أو إستخدامة فى إنشاء مشروعات غسكان أو خدمات تعود عليهم بالنفع .

ثالثاً : لايجوز تقدير مكافأة مجلس الإدارة بنسبة معينة فى الرباح بأكثر من ١٠% من الرباح التى يتقرر توزيعها ، وذلك بعد توزيع ربح لاتقل نسبة عن ٥% من رأس المال على المساهمين والعاملين .

رابعاً : فى حالة وجود حصص تأسيس أو حصص أرباح ، فلا يجوز أن يخصص لها ما يزيد على ١٠% من الأرباح القابلة للتوزيع ووفاء نسبة الـ٥% على الأقل المشار إليها فى البند السابق .

خامساً : يجوز للجمعية العامة أن تقرر تكوين إحتياطيات أخرى غير الإحتياطى القانونى والنظامى وينشر مع حساب الأرباح والخسائر حساب يبين كيفية توزيع صافى الدخل وفقاً لما يقترحه مجلس الإدارة ويسمى هذا الحساب حساب التوزيع .

مما سبق يمكن ترتيب توزيعات الأرباح فى الشركة المساهمة طبقاً لأحكام قانون الشركات الجديدة كما يلى :

- ٥% على الأقل من صافى الربح لتكوين الإحتياطى القانونى .
- أى إحتياطى ينص علية نظام الشركة وبالنسبة التى يقررها هذا النظام .
- أرباح الأسهم الممتازة بالنسبة المحددة لها محسوبة على راس المال المدفوع عن هذه الأسهم وتوزع بين المساهمين والعاملين (١٠% على الأقل من هذا التوزيع النقدى للعاملين والباقى للمساهمين) .
- ٥% على الأقل من راس مال الأسهم العادية ، وتحسب على أساس المال المدفوع من هذه الأسهم يخص العاملين منها ١٠% على الأقل والباقى للمساهمين .
- أرباح حصص التأسيس – أن وجدت مع مراعاة ما جاء بالبند رابعاً .
- مكافأة مجلس الإدارة مع مراعاة ماجاء فى البند ثالثاً .
- الباقى يوزع أو يجنب حسب ما تراه الجمعية العمومية للمساهمين .

المعالجة المحاسبية لإثبات التوزيعات :

١- إثبات التوزيعات : يقفل حساب الأرباح والخسائر ويفتح حساب توزيع الرباح بالقيد الآتى

من حـ/الارباح والخسائر إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر (ترحيل رصيد حـ/ أ.خ إلى حـ/ التوزيع)		
من حـ/ توزيع الرباح والخسائر إلى حـ/ الإحتياطى القانونى إلى حـ/ الإحتياطى النظامى (حسب نوعه) إلى حـ/ أرباح المساهمين إلى حـ/ النصيب النقدى للعاملين إلى حـ/ أرباح حصص التأسيس إلى حـ/ مكافأة مجلس الإدارة إلى حـ/ الإحتياطى الإختيارى (حسب نوعه) إلى حـ/ الأرباح المرحلة (إثبات التوزيعات التى أقرتها الجمعية العمومية)		

٢- حجز الضريبه وسدادها : المعروفة أن أرباح المساهمين وأرباح حصص المساهمين وارباح حصص التأسيس مكافأة أعضاء مجلس الإدارة تخضع لضريبية القيم المنقولة ، أما التوزيع النقدى للعاملين فيخضع لضريبة كسب العمل ، ويكون قيد حجز الضريبة وسدادها كما يلى :

من حـ/ أرباح المساهمين من حـ/ أرباح حصص التأسيس من حـ/ مكافأة أعضاء مجلس الإدارة من حـ/ النصيب النقدى للعاملين إلى حـ/ مصلحة الضرائب (حجز الضرائب المستحقة على التوزيعات) من حـ/ مصلحة الضرائب إلى حـ/ البنك (تسديد الضرائب المستحقة بشيكات)		

ثم تسدد الشركة المبالغ المستحقة لذويها كما يلى :

من حـ/ أرباح المساهمين		
من حـ/ أرباح حصص التأسيس		
من حـ/ مكافأة مجلس الإدارة		
من حـ/ النصيب النقدى للعاملين		
إلى حـ/ البنك		
(سداد المبالغ المستحقة لأصحابها بشيكات		

مثال :

بلغت الرباح الصافية لإحدى الشركات المساهمة عن الفترة المنتهية فى ٨٧/١٢/٣١ ٢٤٠ ٠٠٠ جنية ورأسمالها المرخص به ٣ مليون جنية والمصدر ٠٠٠ ٢١٠٠ مدفوع منه ٠٠٠ ٨٠٠ ١ جنية ، وقد إقترح مجلس إدارة الشركة توزيع الأرباح كما يلى :

٥ % إحتياطى قانونى - ٢% إحتياطى عام (ينص عليه القانون النظامى للشركة) - ٥% ارباح الأسهم (دفعة أولى) - ١٠% من الباقى مكافأة مجلس الإدارة - ٥% ارباح الأسهم (دفعة ثانية) - ٢٥% من الفائض يخصص لتكوين إحتياطى تسوية الأرباح الباقى يرحل للعام القادم .

فإذا علمت أن الجمعية العمومية للشركة قد وافقت على مشروع التوزيع وتم تنفيذه وأن نصيب العاملين فى التوزيعات النقدية لايجاوز جملة أجورهم السنوية .

فالمطلوب :

١-عمل مشروع توزيع الأرباح الذى قدمه مجلس الإدارة للجمعية العمومية للمساهمين .

٢-تصوير حسلب توزيع أ ، خ .

٣-بيان أثر الأرباح على ميزانية الشركة بعد توزيعها .

مشروع توزيع الأرباح المقترح عن السنة المنتهية فى ١٩٨٧/١٢/٣١

جنية	جنية	بيان	السنة القادمة
٢٤٠ ٠٠٠		صافى الربح	
		يخصم منه	
	١٢٠٠٠	أ. قانونى (٥% من صافى الربح)	
	٤٨٠٠	أ. عام (٢% من صافى الربح)	
	٩ ٠٠	دفعه اولى للمساهمين والعاملين (٥% من رأس المال المدفوع)	
١٦٠ ٨٠٠			
١٣٣ ٢٠٠		الباقى من أرباح	
	٧٣٢٠	١٠% من الباقى مكافأة مجلس الإدارة	
	٩٠٠٠٠	دفعة ثانية للمساهمين والعاملين (٥% من راس المال المدفوع)	
٩٧ ٣٢٠			
٣٥ ٨٨٠		الفائض بعد الخصومات والتوزيعات السابقة	
	٨٩٧٠	إحتياطى تسوية الرباح (٢٥% من الفائض)	
	٢٦٩١٠	الباقى يرحل للعام القادم (٧٥ % من الفائض)	
٣٥ ٨٨٠			
٠٠ ٠٠٠			
		جملة توزيعات المساهمين والعاملين بالشركة = ٩٠٠٠٠ + ٩٠٠٠٠ = ١٨٠٠٠٠ جنية	
		ما يخص العاملون (حصة نقدية) = ١٨٠٠٠٠ × ١٠% = ١٨٠٠٠ جنية	
		ما يخص المساهمون = ١٨٠٠٠٠ × ٩٠% = ١٦٢٠٠٠ جنية	

قيود إثبات التوزيعات

٢٤٠ ٠٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر
	٢٤٠ ٠٠٠	إلى حـ/ توزيع الأرباح
		ترحيل رصيد حـ/ أ.خ إلى حـ/ التوزيع
٢٤٠ ٠٠٠		من حـ/ توزيع الأرباح
	١٢ ٠٠٠	إلى حـ/أ. قانونى
	٤ ٨٠٠	إلى حـ/ أ . عام
	٦٢ ٠٠٠	إلى حـ/ أرباح المساهمين
	١٨ ٠٠٠	إلى حـ/ الحصة النقدية للعاملين
	٧ ٣٢٠	إلى حـ/ مكافأة مجلس الإدارة
	٨ ٩٧٠	إلى حـ/ أ. تسوية الأرباح
	٢٦ ٩١٠	إلى حـ/ الأرباح المرحلة
		(توزيع الأرباح بعد موافقة الجمعية العمومية)
١٦٢ ٠٠٠		من حـ/ أرباح المساهمين
١٨ ٠٠٠		من حـ/ الحصة النقدية للعاملين
٧ ٣٢٠		من حـ/ مكافأة مجلس الإدارة
	١٨٧ ٣٢٠	إلى حـ/ البنك
		(دفع مستحقات المساهمين العاملين ومجلس الإدارة بشيكات)

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

عن السنة المنتهية فى ١٩٨٧/١٢/٣١

١٢ ٠٠٠	إلى حـ/أ. قانونى	٢٤٠ ٠٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر
٤ ٨٠٠	إلى حـ/ أ. عام		
١٦٢ ٠٠٠	إلى حـ/ أرباح المساهمين		
١٨ ٠٠٠	إلى حـ/ الحصة النقدية للعاملين		
٧ ٣٢٠	إلى حـ/ مكافأة مجلس الإدارة		
٨ ٩٧٠	إلى حـ/ إحتياطى تسوية الأرباح		
٢٦ ٩١٠	إلى حـ/ الأرباح المرحلة		
٢٤٠ ٠٠٠		٢٤٠ ٠٠٠	

الميزانية العمومية للشركة

فى ١٩٨٧/١٢/٣١

(بعد توزيع الأرباح)

		١٢٠ ٠٠٠	أ. قـانونى
		٤ ٨٠٠	أ. علم
		٨ ٩٧٠	أ. تسوية الأربـــاح
		٢٦ ٩١٠	أرباح مرحلـــة

نماذج تدريبية
محلولة وغير محلولة

تمرين (١) :

أتفق محمد وحسن وأحمد على تكوين شركة تضامن من رأس مال قدره ١٢٠,٠٠٠ ج مقسم بينهم بنسبة ١ : ٢ : ٢ على التوالى .

وقد قام كل شريك بسداد حصته فى راس المال وفقاً للعقد على النحو التالى :

١- سدد محمد نصف حصته نقداً والباقى بشيك .

٢- سدد حسن حصته فى صورة بعض الأصول على أن يسحب أو يسدد الفرق نقداً . وكانت أصوله على النحو التالى :

أراضى ١٨٠٠٠ج ، بضاعة ٨٠٠٠ج ، أثاث ٢٦٠٠٠ ج

٣- قدم أحمد أصول وخصوم محلة التجارى – ماعدا النقدية وأوراق الدفع سداد الحصة فى رأس المال .

وكانت قائمة المركز المالى لمحل أحمد على النحو التالى :

أصول			خصوم	
١٦٠٠٠	أراضى		٣٨٠٠٠	رأس المال
١٤٠٠٠	أثاث		٢٠٠٠	أرباح
٤٠٠٠	مدينون	٤٠٠٠٠		
٨٠٠٠	أوراق قبض	٢٠٠٠		دائنون
٤٠٠٠	نقدية بالصندوق	٤٠٠٠		أوراق دفع
٤٦٠٠٠		٤٦٠٠٠		

المطلـوب :

١-قيود اليومية اللازمة لإثبات ما سبق بيوميـــة محــل أحمــد .

٢-قيود اليومية اللازمة لإثبات ما سبق بيوميــــة شــركة التضــامن .

٣-تصوير حــ/ راس المال لشـــركة التضـــامن .

٤-تصوير قائمة المركز المالى الإفتتاحيـــة لشـــركة التضـــامن .

الحلـــــــــ

أولاً : قيـود اليوميـة فـى دفـاتر محـل أحمـد :

دفتر اليومية

منه	له	
٤٢٠٠٠		من حــ/ شركة التضامن
		إلى مذكورين
	١٦٠٠٠	حــ/ آراضى
	١٤٠٠٠	حــ/ الأثاث
	٤٠٠٠	حــ/ المدينون
	٨٠٠٠	حــ/ أوراق قبض
		(إقفال حسابات الأصول التى إنتقلت إلى شركة التضامن)
٤٠٠٠		من حــ/رأس المال
	٤٠٠٠	إلى حــ/ نقدية بالصندوق
		(إقفال حسابات الأصول التى لم تنتقل إلى شركة التضامن)
٢٠٠٠		من حــ/ الدائنون
	٢٠٠٠	إلى حــ/ شركة التضامن
		(إقفال حسابات الخصوم التى تعهدت بها شركة التضامن)

منه	له	
		من مذكورين
٢٠٠٠		حـــ/ أوراق دفع
٤٠٠٠		حـــ/ الأرباح
	٦٠٠٠	إلى حـــ/ رأس المال
		(إقفال حسابات الخصوم التى لم تنتقل إلى شركة التضامن)
٤٠٠٠٠		من حـــ/ راس المال
		إلى حـــ/ شركة التضامن
		(إقفال رأس المال)

ملحوظة :

تم الحصـــول علـــى رصيد حـــــ/ رأس المـــال والـــذى تـــم إقفالـــه فـــى حـــ/شركة التضامن من خلال تصوير حـــــ/ رأس المـــال كـــالآتى :

منه — حـ/ رأس المال — له

٤٠٠٠	إلى حـــ/ نقدية بـــالصندوق	٣٨٠٠٠	رصيد
		٦٠٠٠	من مذكوريـــن
٤٠٠٠٠	إلى حـــ/ شركة التضامن (رصيـــد)		
٤٤٠٠٠		٤٤٠٠٠	

ثانياً : القيود اليومية فى دفـــاتر شـــركة التضـــامن :

تمجيد العمـل :

$$\frac{١٢٠,٠٠٠}{٥} = ٢٤,٠٠٠$$

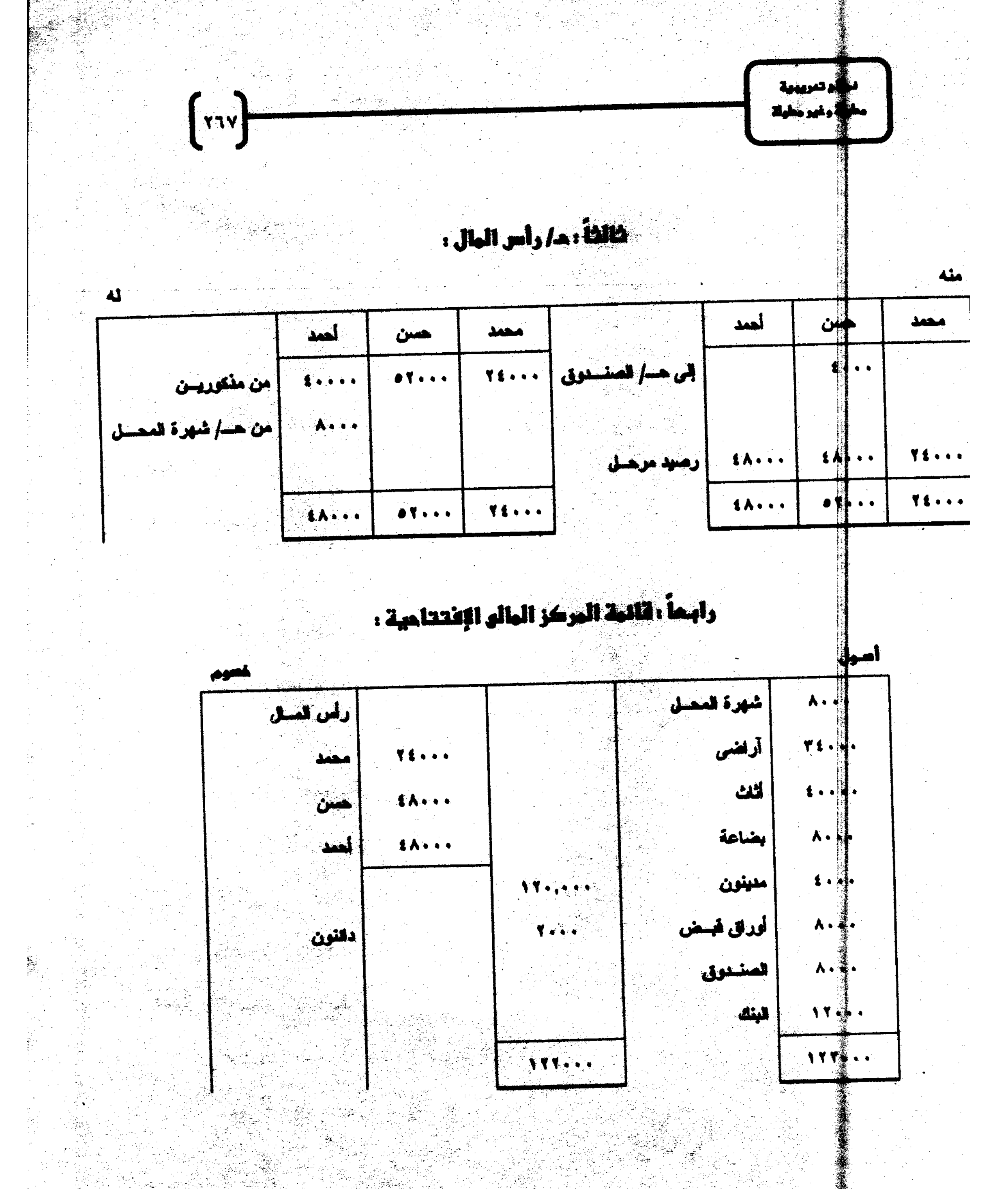
حصة الشـــريك محمـــد = ٢٤,٠٠٠ × ١ = ٢٤,٠٠٠ ج

حصـــة الشـــريك حســـن = ٢٤,٠٠٠ × ٢ = ٤٨,٠٠٠ ج

حصة الشـــريك أحمـــد = ٢٤,٠٠٠ × ٢ = ٤٨,٠٠٠ ج

دفتر اليومية

منه	له	البيان
		من مذكوريــن
١٢٠٠٠		حـ/ الصنــدوق
١٢٠٠٠		حـ/ البنـك
	٢٤٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال (محمــد)
		(سداد محمد حصته فى رأس المال)
		من مذكوريــن
١٨٠٠٠		حـ/ أراضــى
٨٠٠٠		حـ/ بضاعــة
٢٦٠٠٠		حـ/ أثــاث
	٥٢٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال (حســن)
		(ما قدمة الشريك حسن سدادا لحصته فى رأس المال)
٤٠٠٠		من حـ/ رأس المال (حســن)
	٤٠٠٠	إلى حـ/ الصنــدوق
		(سحب الشريك حسن مقدار الزيادة عن حصته فى رأس المال)
		من مذكوريــن
١٦٠٠٠		حـ/ آراضــى
١٤٠٠٠		حـ/ أثــاث
٤٠٠٠		حـ/ المدينــون
٨٠٠٠		حـ/ أوراق قبـض
		إلى مذكوريــن
	٢٠٠٠	حـ/ دائنــون
	٤٠٠٠٠	حـ/ رأس المال (أحمــد)
		إنتقال أصول وخصوم محل أحمد سدادا لحصته فى رأس المال . .
٨٠٠٠		من حـ/ شهرة المحــل
	٨٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال (أحمــد)
		(إعتبار الفرق بين صافى أصول محل أحمد وحصته فى رأس المال بمثابة أصل غير ظاهرة فى الدفاتر يعبر عن شهرة محل)



ثالثاً : حـ/ رأس المال :

منه — له

محمد	حسن	أحمد		محمد	حسن	أحمد	
	٤٠٠٠		إلى حـ/ الصنـدوق	٢٤٠٠٠	٥٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	من مذكوريـن
						٨٠٠٠	من حـ/ شهرة المحـل
٢٤٠٠٠	٤٨٠٠٠	٤٨٠٠٠	رصيد مرحـل				
٢٤٠٠٠	٥٢٠٠٠	٤٨٠٠٠		٢٤٠٠٠	٥٢٠٠٠	٤٨٠٠٠	

رابعاً : قائمة المركز المالي الإفتتاحية :

أصول — خصوم

٨٠٠٠	شهرة المحـل				رأس المـال
٣٤٠٠٠	أراضى			٢٤٠٠٠	محمد
٤٠٠٠٠	أثاث			٤٨٠٠٠	حسن
٨٠٠٠	بضاعة			٤٨٠٠٠	أحمد
٤٠٠٠	مدينون		١٢٠,٠٠٠		
٨٠٠٠	أوراق قبـض		٢٠٠٠		دائنون
٨٠٠٠	الصنـدوق				
١٢٠٠٠	البنك				
١٢٢٠٠٠			١٢٢٠٠٠		

تمرين (٢):

فى أول يناير ٢٠٠٠ إتفق كل من حسن وحسين وحسنين وحسونة على تكوين شركة تضامن بإسم شركة حسن وحسين وشركاهم على أن تكون حصصهم فى رأس مال الشركة كالآتى :

حسن ٥٠٠٠ج ، حسين ١٥٠٠٠ج ، حسنين ٣٠٠٠ج ، حسونة ٢٠٠٠ج .

وقد قدم الشركاء فى مقابل حصصهم أصول وخصوم محالهم التجارية التالية :

أصول وخصوم حسن :

أصول : آراضى ٣٠٠٠ج ، بضاعة ٤٠٠٠ج .

خصوم : دائنون ٢٥٠٠ج .

أصول وخصوم حسين :

أصول : مبانى ٧٥٠٠ج ، أثاث ٥٠٠٠ج ، نقدية بالخزينة ٥٥٠٠ج .

خصوم : أوراق الدفع ٢٠٠٠ج .

أصول وخصوم حسنين :

أصول : آراضى ٣٠٠٠ج ، مبانى ٢٥٠٠ج .

خصوم : دائنون ٢٥٠٠ج .

أصول وخصوم حسونة :

أصول : أثاث ٢٠٠٠ج ، أوراق القبض ١٠٠٠ج .

خصوم : دائنون ١٥٠٠ج .

وقد أتفق على أن يقوم حسونة بدفع أو سحب الفرق بين صافى أصوله وحصته فى رأس مال شركة التضامن .

المطلوب :

(١)قيود اليومية فى دفاتر محل حسين .

(٢)قيود اليومية فى دفاتر شركة التضامن .

(٣)تصوير قائمة المركز المالى الإفتتاحية فى دفاتر شركة التضامن .

ثانياً الحسابات الشخصية :

تمرين (١):

هشام وعصام وجمال شركاء فى شركة تضامن ينص عقد تكوينها على الآتى :

أ- تحسب فائدة على رأس المال بمعدل ٦% سنوياً .

ب- تحسب فائدة على المسحوبات بمعدل ٥% سنوياً .

ج- يتقاضى الشريك هشام مرتباً شهرياً قدره ٢٠٠ج نظير إدارته للشركة ، كما يتقاضى الشريك عصام ١٠٠ج نظير مساعدته للشريك هشام فى الإدارة .

د- يوزع باقى الأرباح بين الشركاء بالتساوى .

ولقد إستخرجت البيانات الآتية من سجلات الشركة فى ١٩٩٩/١٢/٣١ :

١-رأس المال ١٢٠٠٠ج ، ١٠٠٠٠ج ، ٨٠٠٠ج على التوالى .

٢-أرصدة الحسابات الشخصية للشركاء فى ١٩٨٩/١/١ كانت :

الشريك هشام ٣٠٠٠ج دائن ، الشريك عصام ٢٠٠٠ج دائن ، الشريك جمال ١٠٠٠ج مدين .

٣-الشريك الشركاء ١٦٠٠ج ، ١٢٠٠ج ، ٨٠٠ج على التوالى .

٤-متوسط تاريخ السحب ٦شهور للشريك هشام ، ٤شهور للشريك عصام ، ٣شهور للشريك جمال .

٥-ما سحبة الشريك هشام من مرتبة خلال العام ٢٠٠٠ج ، أما الشريك عصام لم يسحب شئ من مرتبة خلال العام .

٦-أقرض الشريك جمال الشركة فى ١٩٩٩/١/١ مبلغ ١٦٠٠٠ج بفائدة ٥% سنوياً على أن تدفع الفائدة فى أول يولية وأول يناير من كل عام .

٧-صافى الربح عن السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ مبلغ ١٧٣٣٠ج .

المطلوب :

١-إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة .

٢-تصوير حـ/ توزيع الأرباح والخسائر والحسابات الشخصية للشركاء .

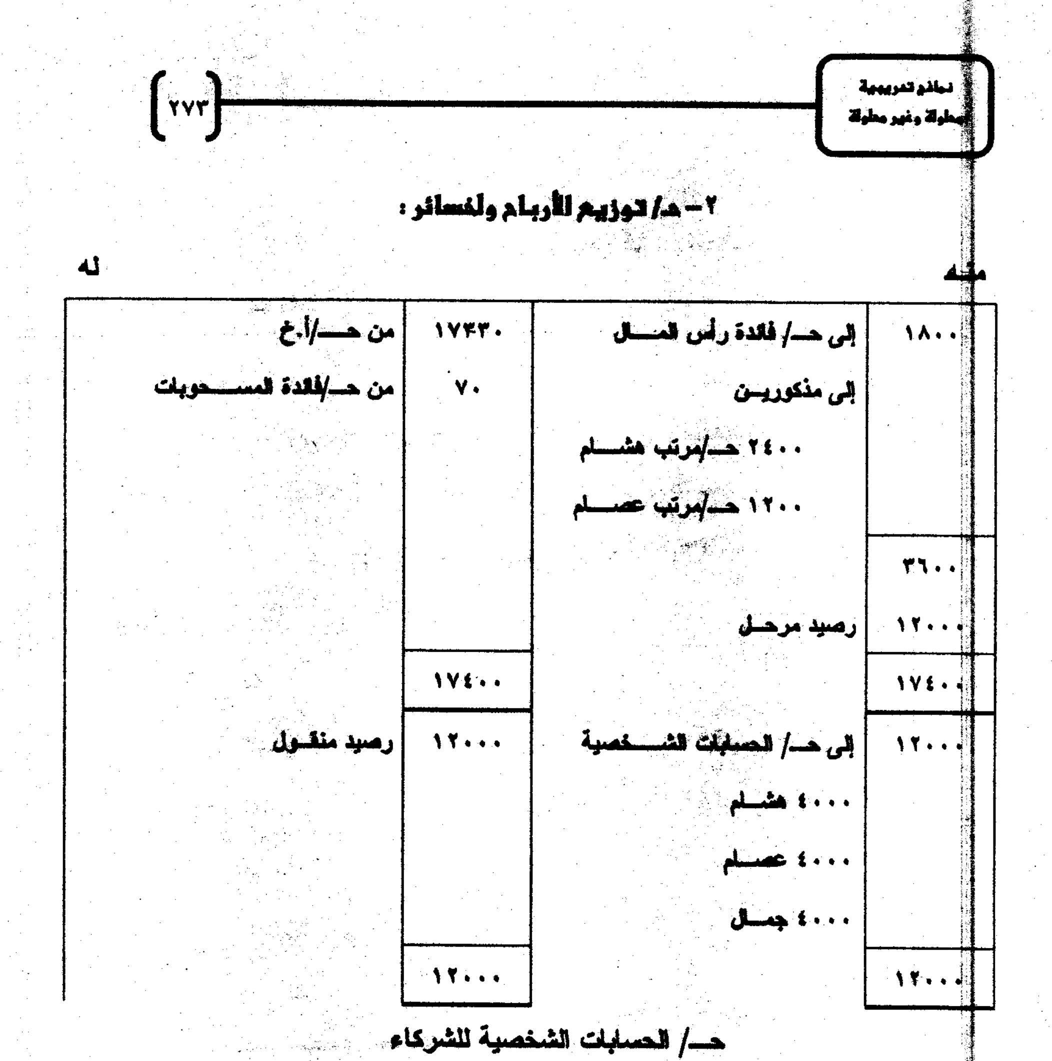
الحل

١- قيود اليومية :

منه	له	
١٧٣٣٠		من حـ/ أ.خ
	١٧٣٣٠	إلى حـ/ توزيع أ . خ
		(إقفال رصيد حـ/أ.خ)
٣٦٠٠		من حـ/ الحسابات الشخصية
		١٦٠٠ هشام
		١٢٠٠ عصام
		٨٠٠ جمال
	٣٦٠٠	إلى حـ/ المسحوبات
		١٦٠٠ هشام
		١٢٠٠ عصام
		٨٠٠ جمال
		(إقفال مسحوبات الشركاء)

٤٠٠		من حـ/ فائدة قرض جمـال
	٤٠٠	إلى حـ/ شخصى جمـال
		(إثبات الفائدة المستحقة للشريك)
١٨٠٠		من حـ/فائدة رأس المـال
	١٨٠٠	إلى حـ/ الحسابات الشـخصية
		٧٢٠ هشـام
		٦٠٠ عصـلم
		٤٨٠ جمـال
		(إثبات فائدة راس المال)
١٨٠٠		من حـ/ توزيـع أ.خ
	١٨٠٠	إلى حـ/ فائدة رأس المـال
		(إقفال فائدة رأس المال)
٧٠		من حـ/ الحسابات الشـخصية
		٤٠ هشـام
		٢٠ عصـلم
		١٠ جمـال
	٧٠	إلى حـ/ فائدة المسـحوبات
		(إثبات فائدة المسحوبات)
٧٠		من حـ/ فائدة المسـحوبات
	٧٠	إلى حـ/ توزيـع أ.خ
		(إقفال فائدة المسحوبات)

منه	له	
		من مذكوريـــن
٤٠٠		حــ/ مرتب هشـــام
١٢٠٠		حــ/ مرتب عصـــام
		إلى حــ/ الحسابات الشـــخصية
	٤٠٠	هشام
	١٢٠٠	عصام
		(إثبات المرتب المستحق للشركاء)
٣٦٠٠		من حــ/ توزيـــع أ.خ
		إلى مذكوريـــن
	٢٤٠٠	حــ/ مرتب هشـــام
	١٢٠٠	حــ/ مرتب عصـــام
		(إقفال المرتب الخاص بالنسبة)
١٢٠٠٠		من حــ/ توزيـــع أ.خ
	١٢٠٠٠	إلى حــ/ الحسابات الشـــخصية
		٤٠٠٠ هشـــام
		٤٠٠٠ عصـــام
		٤٠٠٠ جمـــال
		(إقفال رصيد حــ/ توزيع أ.خ)



٢ – حـ/ توزيع الأرباح والخسائر :

منه | له

١٨٠٠	إلى حـ/ فائدة رأس المال	١٧٣٣٠	من حـ/أ.خ
	إلى مذكورين	٧٠	من حـ/فائدة المسحوبات
	٢٤٠٠ حـ/مرتب هشام		
	١٢٠٠ حـ/مرتب عصام		
٣٦٠٠			
١٢٠٠٠	رصيد مرحل		
١٧٤٠٠		١٧٤٠٠	
١٢٠٠٠	إلى حـ/ الحسابات الشخصية	١٢٠٠٠	رصيد منقول
	٤٠٠٠ هشام		
	٤٠٠٠ عصام		
	٤٠٠٠ جمال		
١٢٠٠٠		١٢٠٠٠	

حـ/ الحسابات الشخصية للشركاء

منه | له

هشام	عصام	جمال		هشام	عصام	جمال	
-	-	١٠٠٠	رصيد	٣٠٠٠	٢٠٠٠	-	رصيد
١٦٠٠	١٧٠٠	٨٠٠	إلى حـ/ المسحوبات			٤٠٠	من حـ/فائدة قرض جمال
٤٠	٢٠	١٠	إلى حـ/فائدة المسحوبات	٧٢٠	٦٠٠	٤٨٠	من حـ/ فائدة رأس المال
				٤٠٠	١٢٠٠		من مذكورين
				٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	من حـ/ توزيع أ.خ
٦٤٨٠	٦٠٨٠	٣٠٧٠	رصيد مرحل				
٨١٢٠	٧٨٠٠	٤٨٨٠		٨١٢٠	٧٨٠٠	٤٨٨٠	

ثالثاً : إعادة تنظيم شركات التضامن

(أ) زيـادة رأس المـال :

تمريـن (١) :

حسان وحسام شريكان فى شـركة تضـامن ، وفيمـا يلـى قائمـة المركـز المالى للشركة بتـاريخ ١٩٩٩/١٢/٣١ (المبـالغ بالجنيـهات) :

قائمة المركز المالى فى ١٩٩٩/١٢/٣١

أصول		خصوم		
عقار	٢١٠٠	رأس المـال		
آلات	١٥٠٠	حسان	٣٥٠٠	
أثاث	١٨٠٠	حسام	٤٥٠٠	
بضاعة	٢٠٠٠			٨٠٠٠
مدينون	١١٠٠	دائنون		١٠٠٠
بنك	١٨٠٠	قرض الشريك حسـان		١٥٠٠
حساب شخصى حسـان	٣٠٠	حساب شخصى حسـام		١٠٠
	١٠٦٠٠			١٠٦٠٠

وقد إتفق الشركاء فى أول يناير ٢٠٠٠ على مـا يـأتى :

١-زيادة رأس المال إلـى ١٠,٠٠٠ ج علـى أن تصبـح حصـص الشـركاء متسـاوية .

٢-أن يستخدم قرض الشريك حسان فـى التسـوية وبدفـع بـاقى المسـتحق عليه نقـداً .

٣-أن يستخدم الحسـاب الشـخصى للشـريك حسـام علـى أن يدفـع بـاقى المستحق عليه بشـيك .

المطلــوب :

١-إجراء قيود اليومية اللازمة لتنفيذ هــــذا الإتفـــاق .

٢-إعداد قائمة المركز المـــالى للشـــركة فـــى ١/١/٢٠٠٠.

الحلــــــــ

١-قيــود اليوميــة :

منه	له	
١٥٠٠		من حـ/قرض حســـان
	١٥٠٠	إلى حـ/ رأس المال (حســـان)
		إثبات زيادة حصة الشريك حسان
٣٠٠		من حـ/البنــك
	٣٠٠	إلى حـ/ شخصى حســـان
		تحصيل رصيد الحساب الشخصى للشريك حسان
٥٠٠		من حـ/شخصى حســـام
	٥٠٠	إلى حـ/ رأس المال (حســـام)
		إثبات زيادة حصة الشريك حسام
٤٠٠		من حـ/البنــك
	٤٠٠	إلى حـ/شخصى حســـام
		تحصيل الرصيد المدين لحساب شخصى حسام

٢- قائمة المركز المالي في ٢٠٠٠/١/١ :

أصول				خصوم
٢١٠٠	عقار			رأس المال
١٥٠٠	آلات			
١٨٠٠	أثاث		٥٠٠٠	حسان
٢٠٠٠	بضاعة		٥٠٠٠	حسام
١١٠٠	مدينون	١٠٠٠٠		
٢٥٠٠	بنك	١٠٠٠		دائنون
١١٠٠٠		١١٠٠٠		

تمرين (٢) :

محمد ومحمود شريكان في شركة تضامن ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي من بداية تكوين الشركة ، وفيما يلي قائمة المركز المالي للشركة بتاريخ ١٩٩٩/١٢/٣١ :

الأصول :

٥٠٠بنك ، ٤٠٠٠ مدينون ، ٤١٢٠مخزون بضائع ، ٢٠٠ شخصي محمد ، ٦٠٠ أثاث ، ٣٠٠٠ عقارات .

الخصوم:

٥٠٠٠ رأس المال (٣٠٠٠ حصة محمد والباقي حصة محمود) ، ١٠٠٠ إحتياطي عام ، ١٢٠ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ، ٢٠٠ مخصص إهلاك الأثاث ، ١٠٠٠ مخصص إهلاك العقارات ، ٢٥٠ شخصي محمود ٥٠٠ قرض محمد ، ٤٣٥٠ دائنون .

وفي تاريخه قرر الشريكان فتح فرع للشركة وبهذه المناسبة تقرر زيادة رأس المال إلى ١٠,٠٠٠ ج على أن تقسم الزيادة في رأس المال بين الشريكين بالتساوي .

وفى هذا الصدد تم الإتفاق علــى مــايلى :

١-يعلن الإحتياطى العام لحســـاب رأس المـــال .

٢-يقدم الشريك محمد عقارا ليكون بشابة مقر للفرع وقـــدرت قيمــة هــذا العقار بمبلـــغ ١٠٠٠ج .

٣-يدفع كل شريك المستحق عليه نقداً فى بنـــك الشــركة علــى أن تدخــل أرصدة الحسابات الشخصية للشــريكين وقــرض الشــريك محمــد عنــد تسوية مركز كل شريك وتحديد المســـتحق عليــه .

المطلــوب :

١-إجراء قيود اليومية اللازمة لتنفيذ هـــذا الإتفــاق .

٢-إعداد قائمة المركز المــالى للشــركة فــى ٢٠٠٠/١/١ .

تمريــن (٣)

أ،ب شــريكان فــى شــركة تضــامن رأســمالها ٥٠٠٠ج مقســـم بيــن الشريكين بنســـبة ٣:٢ ويقتســمان أ،خ بنفــس لنســبة ، وفــى ٢٠٠٠/١/١ قــرر الشريكان زيادة رأسمال الشركة إلـــى ١٠,٠٠٠ جنيــة مقســم بينــهما بالتســاوى على أن يقتسمان الأرباح والخسائر بنفــس النســبة أيضــاً .

فإذا علمت أنــه :

١-رصيد حســـاب شــخصى (أ) ٤٠٠ج (مديــن) ، شــخصى (ب) ٢٠٠ج (دائــن) .

٢-كانت نتيجة فحص المركز المالى للشــركة كمـــا يلـــى :

العنصر	الرصيد الدفترى	نتيجة إعادة التقدير
مخصص إهلاك ثابتة	٣٠٠٠	٣٦٠٠
مخصص د.م. فيها	٢٠٠	٣٠٠٠
إيرادات مستحقة	-	٢٠٠
مصروفات مستحقة	٣٥٠	٨٥٠

٣-يقوم كل شريك بســـداد أو ســحب المســتحق عليــه أولــه فــى بنــك الشــركة .

المطلــوب :

١-إجراء قيود اليومية اللازمة لتســوية مركــزى الشــريكين .

٢-تصوير الحسابات الشــخصية للشــركاء .

(ب) تخفيــض رأس المــال :

تمريــن (١) :

محمد وأحمد شريكان فى شركة تضامن ، وتبلــغ حصــة كــل منــهما فــى رأس المال ١٥,٠٠٠ ج وتوزيع الأرباح والخســـائر مناصفــة بينــهما .

وقد إتضح للشركاء أنه نظرا لتحقيق خسائر فـــى الســنة الماضيــة ونظــرا لإضطراب أعمال الشركة ، فقد قــرروا إنتــداب خبــير لفحــص دفــاتر ومســتندات الشركة وكانت قائمةالمركز المالى للشـــركة كـــالآتى :

قائمة المركز المالي للشركة في ١٩٩٩/١٢/٣١

		أصول ثابتة			**رأس المال**
	٧٠٠٠	عقارات		١٥٠٠٠	محمد
	٩٠٠٠	آلات		١٥٠٠٠	أحمد
	٢٨٠٠	سيارات	٣٠٠٠٠		
	١٩٠٠	أثاث			
٢٠٧٠٠					
		أصول متداولة			**مطلوبات**
	١٤٤٠٠	بضاعة		١٩٠٠٠	دائنون
	١٨٦٠٠	مدينون		١٧٨٠٠	أ.د
	١٠٠٠٠	أ.ق		٦٠٠	شخصى محمد

	٧٤٤٠	بنك	٣٧٤٠٠		
	١٦٠	صندوق			مخصصات
	٣٠٠	شخصي أحمد		١٢٠٠	مخصص إهلاك المباني
	٣٠٠	شخصي أحمد		٢٤٠٠	مخصص إهلاك الآلات
٥٠٩٠٠				٦٠٠	مخصص د.م. فيها
			٤٢٠٠		
٧١٦٠٠			٧١٦٠٠		

وجاء بتقرير الخبير مايلي :

١-أنه نتيجة للخلط بين المصروفات الرأسمالية والإيرادية قد حمل على حـ/ العقار مبلغ ٤٠٠ج عبارة عن إصلاحات وترميمات عادية ،ورحل إلى حـ/الآلات مبلغ ٣٠٠ج مصروفات صيانة .

٢- أن المعدلات المستخدمة في إهلاك الأصول الثابتة منخفضة ولاتتناسب مع أعمارها الإنتاجية ، وإذا إحتسب هذه المخصصات على أساس سليم يكون مخصص إهلاك المباني ١٨٠٠ج ، ومخصص إهلاك الآلات ٣٠٠٠ج كما أن الشركة لم تحتسب أي مخصصات للسيارات والأثاث ولاتزيد قيمة السيارات حالياً عن ٢٤٠٠ج ، ولايزيد قيمة الأثاث عن ١٠٠٠ج .

٣- تبلغ الديون المعدومة ٢٠٠ج ويراد تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بواقع ٦% من رصيد المدينين .

٤- إتضح من كشف حـ/البنك أن هناك فوائد مستحقة للشركة قدرها ٢٢ج لغاية ١٩٩٩/١٢/٣١ ولم تثبت بعد في الدفاتر .

٥- كما إتضح أن هناك دينا على الشركة قدره ٣٠٠ج ، ودينا للشركة قدره ٥٠٠ج لم يثبت في الدفاتر .

وقد إتفق الشريكان على الأخذ بكل ماجاء بتقرير الخبير على أن يخفضا رأس المال بمبلغ ٥٠٠٠ج مناصفة بينهما ، على أن يدفع كل شريك المستحق عليه فورا ببنك الشركة أو يسحب ما قد يستحق له

المطلوب :

١- إجراء قيود اليومية اللازمة لتنفيذ ما سبق

٢- تصوير حـ/ إعادة التقدير والحسابات الشخصية للشركاء وحـ/رأس المال .

٣- إعداد قائمة المركز المالى بعد قرار تخفيض رأس المال .

١- قيود اليومية :

منه	له	
٤٢٣٤		من حـ/إعادة التقدير
		إلى مذكورين
	٤٠٠	حـ/العقارات
	٣٠٠	حـ/الآلات
	٦٠٠	حـ/مخصص إهلاك المباني
	٦٠٠	حـ/مخصص إهلاك الآت
	٤٠٠	حـ/مخصص إهلاك سيارات
	٩٠٠	حـ/مخصص إهلاك أثاث
	٥٣٤	حـ/مخصص ديون مشكوك فيها
	٢٠٠	حـ/مدينون
	٣٠٠	حـ/دائنون
		(إثبات خسائر إعادة التقدير)
		من مذكورين
٢٢		حـ/البنك
٥٠٠		حـ/ المدينون
	٥٢٢	إلى حـ/ إعادة التقدير
		(إثبات أرباح إعادة التقدير)

		من مذكورين
١٥٨٦		حـ/ شخصى محمــد
١٨٥٦		حـ/ شخصى أحمــد
	٣٧١٢	إلى حـ/إعادة التقديــر
		(توزيع رصيد حـ/ إعادة التقدير)
٥٠٠٠		من حـ/ رأس المــال
		٢٥٠٠ محمــد
		٢٥٠٠ أحمــد
	٥٠٠٠	إلى حـ/ الحسابات الشــخصية
		٢٥٠٠ محمــد
		٢٥٠٠ أحمــد
		(إثبات تخفيض رأس المال)
١٢٤٤		من حـ/ شخصى محمــد
	١٢٤٤	إلى حـ/ البنــك
		(سداد المستحق للشريك)
٣٤٤		من حـ/شخصى أحمــد
	٣٤٤	إلى حـ/ البنــك
		(سداد المستحق للشريك)

٧ - حـ/ إعادة التقدير :

منه		له	
	إلى مذكورين		من مذكورين
٤	حـ/ العقارات	٢٢	حـ/البنك
٣٠٠	حـ/ الآلات	٥٠٠	حـ/ مدينون
٦٠٠	حـ/مخصص إهلاك مبانى		
٦٠٠	حـ/مخصص إهلاك الآلات		
٤٠٠	حـ/مخصص إهلاك سيارات		
٩٠٠	حـ/مخصص إهلاك أثاث		
٥٣٤	حـ/مخصص ديون مشكوك فيها		
٢٠٠	حـ/مدينون		
٣٠٠	حـ/ دائنون		
		٣٧١٢	رصيد مرحل
٤٢٣٤		٤٢٣٤	
٣٧١٢	رصيد منقول		من مذكورين
		١٨٥٦	حـ/ شخصى محمد
		١٨٥٦	حـ/شخصى أحمد
٣٧١٢		٣٧١٢	

حـ/ الحسابات الشخصية للشركاء

محمد	أحمد	منه	محمد	أحمد	له
	٣٠٠	رصيد منقول	٦٠٠		رصيد منقول
[illegible]	١٨٥٩	الى حـ/ اعادة التقدير	٢٥٠٠	٢٥٠٠	من حـ/ رأس المال
[illegible]	٣٤٤	رصيد مرحل			
٣١٠٠	٢٥٠٠		٣١٠٠	٢٥٠٠	
١٢٤٤		إلى حـ/البنك	١٢٤٤	٣٤٤	رصيد منقول
	٣٤٤	إلى حـ/ البنك			
[illegible]	٣٤٤		١٢٤٤	٣٤٤	

حـ/ رأس المـال

محمد	أحمد		محمد	أحمد	
٢٥٠٠	٢٥٠٠	إلى حـ/ الحسابات الشخصية	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	رصيد
١٢٥٠٠	١٢٥٠٠	رصيد مرحل			
١٥٠٠٠	١٥٠٠٠		١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	

٣- قائمة المركز المالي بعد تنفيذ قرار التخفيض :

أصول					خصوم
		أصول ثابتة			**رأس المال**
	٦٦٠٠	عقارات		١٢٥٠٠	محمد
	٨٧٠٠	الآت ..		١٢٥٠٠	أحمد
	٢٨٠٠	سيارات	٢٥٠٠٠		
	١٩٠٠	أثاث			
٢٠٠٠٠					**مطلوبات**
		أصول متداولة		١٩٣٠٠	دائنون
	١٤٤٠٠	بضاعة		١٧٨٠٠	أوراق دفع
	١٨٩٠٠	مدينون	٣٧١٠٠		
	١٠٠٠٠	أوراق قبض			**مخصصات**
	٥٨٧٤	بنك		١٨٠٠	مخصص إهلاك مباني
	١٦٠	صندوق		٣٠٠٠	مخصص إهلاك آلات
٤٩٣٣٤				٤٠٠	مخصص إهلاك سيارات
				٩٠٠	مخصص إهلاك أثاث
				١١٣٤	مخصص ديون مشكوك فيها
			٧٢٣٤		
٦٩٣٣٤			٦٩٣٣٤		

(م) إنضمام شريك جديد للشركة :

تمرين (١) :

أ،ب شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢:١ . وفيما يلى قائمة المركز المالى للشركة فى ٢٠٠١/١٢/٣١ :

٣٥٠٠	آراضى			رأس المال :
٤٥٠٠	مبانى			
٢٥٠٠	أثاث		١٢٠٠٠	أ
٤٥٠٠	بضاعة	١٨٠٠٠	٦٠٠٠	ب
٢٠٠٠	مدينون	٣٠٠٠		
٢٥٠٠	أوراق قبض			الإحتياطى العام خصوم
٤٥٠٠	بنك		١٠٠٠	دائنون
			٢٠٠٠	أوراق دفع
		٣٠٠٠		
٢٤٠٠٠		٢٤٠٠٠		

وفى ٢٠٠١/١٢/٣١ أتفق الشريكان على إنضمام الشريك حـ اليهما بالشروط الآتية :

١-يبيع الشريكان أ،ب ربع حصتها فى صافى أصول الشركة مقابل مبلغ ٦٧٥٠ج .

٢-يقوم الشريك جـ بإيداع مقابل حصته فى خزينة الشركة لحساب الشركاء .

٣-يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بنسبة رؤوس الأموال .

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم في الحالتين الآتيتين :

اولا : اذا رغب الشركاء في إظهار شهرة المحل بالكامل .

ثانيا : إذا رغب الشركاء في عدم إظهار شهرة المحل

الحل

أولا : في حالة الرغبة في إظهار شهرة المحل بالكامل :

تحسب شهرة المحل كالآتي :

صافي أصول الشركة = رأس المال + الإحتياطي العام

= ١٨٠٠٠ + ٣٠٠٠ = ٢١٠٠٠ج

قيمة الحصة المشتراة = $\frac{٢١٠٠٠}{٤}$ = ٥٢٥٠ج

الفرق بين ما دفع وحصة الشريك = ٦٧٥٠ – ٥٢٥٠ = ١٥٠٠ج

قيمة شهرة المحل بالكامل = ١٥٠٠ × $\frac{٤}{١}$ = ٦٠٠٠ج .

وتتمثل قيود اليومية في ظل هذه الحالة في الآتي :

منه	له	
٣٠٠٠		من حـ/ الإحتياطي العام
	٣٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال
		٢٠٠٠ أ
		١٠٠٠ ب
		(ترحيل الإحتياطي العام إلى حـ/ رأس المال)
٦٠٠٠		من حـ / شهرة المحل
	٦٠٠٠	إلى حـ/ راس المال
		٤٠٠٠ أ

	له	منه
٢٠٠٠ ب (إثبات قيمة شهرة المحل بالكامل)		
من حـ/ رأس المـال ٤٥٠٠ أ ٢٢٥٠ ب		٦٧٥٠
إلى حـ/ رأس المال جـ	٦٧٥٠	
(إثبات تنازل الشركاء أ،ب عن ربع حصتيهما فى رأس مال الشركة)		
من حـ/ الصنـدوق		٦٧٥٠
إلى حـ/ الحسابات الشـخصية ٤٥٠٠ أ ٢٢٥٠ ب	٦٧٥٠	
(إثبات مادفعة الشريك جـ لحساب الشركاء أ،ب)		

ثانيا : الرغبة فى عدم إظهار الشهرة :

وفى ظل هذه الحالة تتمثل القيود المحاسـبية فـى الآتـى :-

	له	منه
من حـ/ الإحتياطى العـام		٣٠٠٠
إلى حـ/ رأس المـال ٢٠٠٠ أ ١٠٠٠ ب	٣٠٠٠	
(ترحيل الإحتياطى العام إلى حـ/ رأس المال)		
من حـ/ رأس المـال ٣٥٠٠ أ ١٧٥٠ ب		٥٢٥٠

منه	له	
	٥٢٥٠	إلى حـ/ رأس المال جـ
		(إثبات تنازل الشريكان أ،ب عن ربع حصتيهما فى رأس المال للشريك جـ) .
٦٧٥٠		من حـ/ الصندوق
	٦٧٥٠	إلى حـ/ الحسابات الشخصية
		٤٥٠٠ أ
		٢٢٥٠ ب
		(إثبات قيمة ما دفعة الشريك جـ لحساب الشركاء أ ،ب)

تمريـــن (٢) :

أ،ب شريكان فى شــركة تضــامن يقتســمان الأرباحوالخسـائر بالتســاوى .

وفيما يلى قائمة المركز المالى للشــركة فــى أول ينــاير ٢٠٠٠ :

أصول | خصوم

٢٥٠٠	آراضى			رأس المال
٣٥٠٠	عقار		٦٠٠٠	أ
١٥٠٠	أثاث		٦٠٠٠	ب
٤٥٠٠	بضاعة	١٢٠٠٠		
١٠٠٠	مدينين	١٥٠٠		دائنون
٢٠٠٠	بنك	١٥٠٠		أوراق دفع
١٥٠٠٠		١٥٠٠٠		

وقد اتفق الشريكان فــى أول ينــاير ٢٠٠٠علــى إنضمــام الشــريك جــ إليهما بالشروط الآتيــة :

١-يبيع الشريكان أ،ب ثلث حصتيهما فى رأس المــال إلــى الشــريك جـــ/ مقابل قيامة بدفع ٣٠٠٠ج إليــهم مباشــرة .

٢-يقتسم الشركاء الرباح والخسـائر بالتسـاوى .

المطلـوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات مـا تقـدم إذا فـرض :

أولاً : أن الشركاء اتفقوا على تكويـن إحتيـاطى رأسـمالى يقـابل قيمـة التضخم فى الأصـول .

ثانياً : أن الشركاء اتفقوا على عدم تكويـن إحتيـاطى رأسـمالى .

الحلـــ

أولاً : فى حالة تكويـن إحتيـاطى رأسـمالى :

تمـهيد :

يحسب قيمة الإحتياطى الرأســمالى كــالآتى :

حصة الشريك المشتراه = $\frac{١٢٠٠٠}{٣}$ = ٤٠٠٠ج

الفرق بين ما دفعه الشريك وحصته = ٤٠٠٠ – ٣٠٠٠ = ١٠٠٠ج

قيمة الإحتياطى الرأسمالى = ١٠٠٠ × $\frac{٣}{١}$ = ٣٠٠٠ج

وتتمثل القيود المحاسبية فى ظل هذه الحالة فى الآتى :

منه	له	
٣٠٠٠		من حـــ/ رأس المـال
		١٥٠٠ أ
		١٥٠٠ ب
	٣٠٠٠	إلى حـــ/ أ. تضخم الأصــول
		(تخفيض رؤوس أموال الشريكان أ،ب بقيمة التضخم فى الأصول)

٣٠٠٠		من حـ/ رأس المـال ١٥٠٠ أ ١٥٠٠ ب
	٣٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال جـ (قيمة ما تنازل عنه الشريكان أ،ب للشريك جـ)
		مذكرة قام الشريك جـ بدفع مبلغ ٣٠٠٠ج للشريكان أ،ب مقابل حصته فى راس المال)

ثانياً: فى حالة عدم تكوين إحتياطى راسمالى :

وفى ظل هذه الحالة تتمثل القيود المحاسبية فـى الآتـى :

منه	له	
٤٠٠٠		من حـ/ رأس المـال ٢٠٠٠ أ ٢٠٠٠ ب
	٤٠٠٠	إلى حـ/ راس المـال (قيمة ما تنازل عنه الشريكان أ،ب للشريك جـ)
		" مذكرة " قام الشريك جـ بدفع مبلغ ٣٠٠٠ج للشريكان أ،ب مقابل حصته فى رأس المال .

تمرين (٣) :

أ،ب شريكان فى شـركة تضـامن يقتسمان الأربـاح والخسـائر بنسـبة رؤوس الأموال . وقد كانت قائمة المركز المـالى للشـركة فـى أول ينـاير ٢٠٠١ كـالآتى :

قائمة المركز المالى فى نهاية عام ٢٠٠١

أصول — خصوم

أصول				خصوم
٣٥٠٠	آراضى			رأس المال
٤٥٠٠	عقار		١٥٠٠٠	أ
١٥٠٠	أثاث		٥٠٠٠	ب
٦٥٠٠	بضاعة	٢٠٠٠٠		
٢٥٠٠	مدينون			حسابات شخصية
٣٠٠٠	أوراق قبض		٧٠٠	أ
٣٥٠٠	بنك		٣٠٠	ب
		١٠٠٠		
		٢٥٠٠		دائنون
		١٥٠٠		أوراق دفع
٢٥٠٠٠		٢٥٠٠٠		

وقد إتفق الشريكان على إنضمام الشريك جـ إليهما بالشروط الأتية :

١-عدم إجراء تعديلات على قيم الأصول والخصوم الظاهرة بقائمة المركز المالى للشريكين أ،ب .

٢-يقوم الشريك جـ بدفع مبلغ ١٠٠٠٠ ج يستثمر فى أعمال الشركة مقابل ⅓ راس مال الشركة بعد الإنضمام .

٣-يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر مستقبلاً بنسبة ٣ : ١ : ٢ .

المطلوب :

أولاً : حالة الرغبة فى إظهار شهرة المحل بالدفاتر .

ثانياً : حالة الرغبة فى عدم إظهار شهرة المحل بالدفاتر .

تمرين (٤):

أ،ب شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ١ .

وقد كانت قائمة المركز المالى للشركة فى ٢٠٠١/١٢/٣١ كالآتى :

أصول		خصوم		
				رأس المال
٤٥٠٠	أراضى			
٥٥٠٠	مبانى		١٠٠٠٠	أ
٢٥٠٠	أثاث	١٥٠٠٠	٥٠٠٠	ب
٥٠٠٠	بضاعة	٣٠٠٠		إحتياطى عام
١٥٠٠	مدينون	١٠٠٠		دائنون
١٠٠٠	بنك	١٠٠٠		أوراق دفع
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠		

وبمناسبة إنضمام الشريك جـ للشركة إتفق الشركاء على الآتى :

أولاً : يعاد تقدير أصول وخصوم الشركة وقد إتضح أن القيم الحقيقة للأصول كالآتى :

آراضى ٢٠٠٠ج ، مبانى ٢٥٠٠ج ، أثاث ١٥٠٠ج ، بضاعة ٥٥٠٠ج .

ثانياً : يبيع الشركاء أ،ب نصف حصتهم فى صافى الأصول بعد إعادة تقديرها للشريك جـ مقابل ٦٠٠٠ج يدفع فى خزينة الشركة على ذمة الشركاء .

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات إنضمام الشريك جـ .

الحل

" قيود اليومية "

منه	له	
٦٥٠٠		من حـ/ إعادة التقدير
		إلى مذكورين
	٢٥٠٠	حـ/ الأراضى
	٣٠٠٠	حـ/ المبانى
	١٠٠٠	حـ/ الأثاث
		(إثبات النقص فى الأصول)
٥٠٠		من حـ/ البضاعة
	٥٠٠	إلى حـ/إعادة التقدير
		(إثبات الزيادة فى الأصول)
٦٠٠٠		من حـ/ راس المال
		٤٠٠٠ أ
		٢٠٠٠ ب
	٦٠٠٠	إلى حـ/ إعادة التقدير
		(إقفال رصيد حـ/ إعادة التقدير)
٣٠٠٠		من حـ/ الإحتياطى العام
	٣٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال
		٢٠٠٠ أ
		١٠٠٠ ب
		(ترحيل الإحتياطى العام إلى حـ/ رأس المال)

منه	له	
٦٠٠٠		من حـ/ رأس المال
		٤٠٠٠ أ
		٢٠٠٠ ب
	٦٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال
		(إثبات تنازل الشركاء أ،ب عن نصف حصتهم للشريك)
٦٠٠٠		من حـ/ الصندوق
	٦٠٠٠	إلى حـ/ الحسابات الشخصية
		٤٠٠٠ أ
		٢٠٠٠ ب
		(قيمة ما دفعة الشريك جـ على ذمة الشركاء أ،ب)

تمارين على الإنفصال

التمرين الأول :

تامر وياسر وسالم شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١ : ٢ : ١ ونظراً لإنفصال كما يلي :

عقارات (الأراضـــى ٢٠٠٠)	٩٠٠٠				
			رأس المال		
- مخصص إهـلاك	١٠٠٠		تامر	٥٠٠٠	
			ياسر	٧٠٠٠	
			وسلم	٥٠٠٠	
أثاث	٣٥٠٠				١٧٠٠٠
- مخصص إهـلاك	٥٠٠		حسابات شخصية		
		٣٠٠٠			
بضاعة		٤٠٠٠	تامر	١٤٠٠	
مدينون	٢٦٠٠		ياسر	٥٠٠	
- مخصـص د.م	٤٠٠				١٩٠٠
		٢٢٠٠			١١٠٠
صندوق		٢٨٠٠			
		٢٩٠٠٠			٢٩٠٠٠

فإذا علمت أن الشركاء اتفقوا علـــى مـــايلى :

١-الموافقة على ماجاء بتقرير خبير إعادة التقديـــر والـــذى تضمـــن :

أ- أن قيمة الآراضى تقـــدر بمبلـــغ ٤٠٠٠ج.

ب- أن قيمة الأثاث تقـــدر بمبلـــغ ٣٠٠٠ج .

ج- أن البضاعـــة تتضمـــن ٥٠٠ج بضاعـــة تالفـــة ، ٢٥٠ بضاعة أمانة للغير علما بأن هناك بضاعـــة مشـــتراه ولـــم تصل للمخازن قيمتـــها ٣٥٠ج .

د- الديـــون المعدومـــة ٢٠٠ج ، م.د.م ٢٠% .

هـ- تتضمن الدائنون ما قيمته ٦٠٠ج سبق سداده ولم يثبت في الدفاتر .

و- معدلات إهلاك الأصول الثابتة لاتتفق مع الواقع ويجب أن تصبح ٢٠% من قيمتها الجديدة بعد إعادة التقدير .

٢-أن يقوم ياسر ووسام بسداد حقوق الشريك المنفصل تامر من مواردهم الخاصة على أن تبقى نسبة رؤوس أموالهم دون تغيير .

المطلوب :

١-إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما سبق

الحل

١- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما سبق .

حل التمرين :

١٦٨٠		من حـ/أ. التقدير
		إلى مذكورين
	٥٠٠	حـ/ الأثاث
	٤٠٠	حـ/ البضاعة
	٢٠٠	حـ/المدينين
	٨٠	حـ/م.د.م
	٤٠٠	حـ/ م.ك المباني
	١٠٠	حـ/ م.ك أثاث
		إثبات خسائر أ. التقدير
٢٠٠٠		من مذكورين
٦٠٠		حـ/العقارات
		حـ/ الدائنين
	٢٦٠٠	إلى حـ/ أ. التقدير
		إثبات أرباح أ. التقدير
٩٢٠		من حـ/ أ. التقدير
		إلى حـ/ رأس المال
	٢٣٠	تامر
	٤٦٠	ياسر
	٢٣٠	وسام
		ترحيل رصيد حـ/أ. التقدير إلى رؤوس الأموال

١٤٠٠		من حـ/ شخصي تامر
	١٤٠٠	إلى حـ/ رأسمال تامر
		ترحيل الحساب الشخصي للشريك المنفصل
٦٦٣٠		من حـ/ رأس المال (تامر)
		إلى حـ/ رأس المال
	٤٤٢٠	ياسر
	٢٢١٠	وسام
		إنتقال حقوق الشريك تامر إلى الشريكان ياسر ووسام
		سدد الشريكان ياسر ووسام حقوق الشريك تامر (المنفصل) من مواردهم الخاصة .

التمرين الثاني :

رشا ونورا وسالي شركاء على إنفصال الشـريكة نـورا علـى أن تحـدد حقوقـها بعد الأخذ في الحسبان ما جاء بتقرير خبير إعـادة التقديـر . كـان المركـز المـالي كمـا يلي :-

		مباني			**رأس المال**
	١٠٠٠٠	مباني		٦٠٠٠	رشا
	٩٠٠	- مخصص إهلاك مبـاني		٦٠٠٠	نورا
٩١٠٠				٦٠٠٠	سالي
٣٠٠٠		بضاعة	١٨٠٠٠		
	٥٠٠	أ.ق			**الحسابات الشخصية**
	١٠٠	- مخصص أجـير		١٥٠٠	رشا
٤٠٠				٧٠٠	سالي
١٦٥٠٠		صندوق	٢٢٠٠		
١٠٠٠		شخص نـورا	٩٨٠٠		أ.د
٣٠٠٠٠			٣٠٠٠٠		

وجاء بتقرير الخبير ما يلى :

١-أن هناك كمبيالة قيمتها ٢٠٠٠ج إستحقت ورفض المدين سدادها وأعلن أفلاسه كما أن هناك كمبيالة أخرى مماثلة فى القيمة رفضت ومشكوك فى تحصيلها .

٢-أنفق مبلغ ١٠٠٠ج لطلاء المبانى حملت لحساب المبانى خلال الشهر الأخير من العام المالى كما أم معدل إهلاك المبانى فى الأعوام السابقة كان ١٠% إلا أنه يجب تخفيضه إلى ٥% مع تعديل إهلاكات السنوات السابقة . علما بأن الإضافات التى تتم فى الربع الأخير من العام لاتحتسب عليها إهلاكات .

٣-القيمة الحالية لأوراق القبض ٤٥٠ج.

٤-فإذا علمت أنه تم سداد حقوق الشريك المنفصل من موارد الشركة .

والمطلوب :

١-قيود اليومية لإثبات ما سبق إذا تم سداد حقوق الشريك المنفصل من موارد الشركة .

٢-قيود اليومية إذا تم سداد مبلغ ٦٠٠٠ج للشريك المنفصل سدادا لحقوقة من موارد الشركة .

٣-قيود اليومية إذا تم سداد مبلغ ٤٠٠٠ج للشريك المنفصل سدادا لحقوقة من مواردهم الخاصة .

ملحوظة :

يراعى إظهار الشهرة أو الإحتياطى بنصيب الشريك المنفصل فقط .

حل التمرين الثاني

أولاً : قيود إثبات حقوق الشريك المنفصل من موارد الشركة

١٤٠٠		من حـ/ أ. التقديـــر
		إلى مذكوريـــن
	٢٠٠	حـ/ المدينيـــن
	٢٠٠	حـــ/ م.د.م
	١٠٠٠	حـ/ المبـــانى
		إثبات خسائر إعادة التقدير
		من مذكوريـــن
٤٥٠		حـ/ م.ك مبـــانى
٥٠		حـ/ مخصص أجيـــو
	٥٠٠	إلى حـ/ أ. التقديـــر
		إثبات أرباح أ. التقدير
		من حـ/ رأس المـــال
٣٠٠		رشا
٣٠٠		نورا
٣٠٠		سالى
	٩٠٠٠	إلى حـ/ أ. التقديـــر
		ترحيل خسائر أ. التقدير إلى رؤوس الأموال
٤٧٠٠		من حـ/ رأس المال (نـــورا)
	٤٧٠٠	إلى حـ/ البنـــك
		سداد المستحق للشريكه نورا المنفصلة

ثانيا : عند سداد مبلغ ٦٠٠٠ ج للشريكة نورا من موارد الشركة

١٣٠٠		من حـ/ شهرة المحـل
	١٣٠٠	إلى حـ/ رأس المال (نـورا)
		إثبات الشهرة بنصيب المنفصل
٦٠٠٠		من حـ/ رأس المال (نـورا)
	٦٠٠٠	إلى حـ/ البنـك
		سداد حقوق الشريكة المنفصلة من موارد الشركة

ثالثا : سداد مبلغ ٤٠٠٠ ج من موارد الشركاء الخاصة

٧٠٠		من حـ/ رأس المال (نـورا)
	٧٠٠	إلى حـ/ أتضخم الأصـول
		إثبات أتخضم الأصول بنصيب المنفصل
٤٠٠٠		من حـ/ رأس المال (نورا)
		إلى حـ/ رأس المال
	٢٠٠٠	رشا
	٢٠٠٠	سالى
		إنتقال حقوق الشريكة نورا للشريكات رشا وسالى
		سداد الشريكات رشا وسالى لحقوق الشريكة نورا من مواردهم الخاصة

التمرين الثـالث :

شهاب وعمر وعثمـان شـركاء فـى شـركة تضـامن يقتسـمون الأربـاح والخسائر بنسبة ١ : ٢ : ٢ وفقا لانصبتـهم فـى رأس المـال . وإتفـق الشـركاء على إنفصال الشريك عمر على أن تقدر حصته جزافيا علـى النحـو التـالى :

- تقدر حصته فـى رأس المـال بملبـغ ١٥٠٠٠ ج وفقـا لآخـر قائمـة للمركز المـالى .
- تقدر الحصة من الأرباح بمعدل ٢٠% من الحصـة فـى رأس المـال .

- الرصيد لحساب الشخص للشريك عمر مبلغ ٤٠٠ج (مدين) في تاريخ الإنفصال .
- وقد قام شهاب وعثمان بسداد حقوق الشريك المنفصل من أموالهم الخاصة مناصفة .

المطلوب : قيود اليومية لإثبات :

أولا : إظهار الشهرة بالكامل فى حالة سداد مبلغ ١٨٨٠٠ للمنفصل .

ثانيا :إظهار الشهرة بنصيب المنفصل فى حالة سداد مبلغ ١٨٨٠٠ للمنفصل .

ثالثا : عدم إظهار الشهرة إطلاقا .

رابعا :إظهار إحتياطى تضخم الأصول فى حالة سداد مبلغ ١٧٠٠٠ للمنفصل .

خامسا : عدم تكوين إحتياطى تضخم أصول فى الحالة السابقة (رابعا)

حل التمرين الثالث :

تتمثل حقوق الشريك عمر فى الآتى :

حصته فى راس المال + نصيبة فى الأرباح = رصيد حسابة الشخصى

١٥٠٠٠ + ٣٠٠٠ - ٤٠٠ = ١٧٦٠٠

نصيب الشريك فى الشهرة = ١٨٨٠٠ - ١٧٦٠٠ = ١٢٠٠ ج .

الشهرة بالكامل = ٣٠٠٠ج .

أولاً : إظهار شهرة المحل بالكامل وسداد مبلغ ١٨٨٠٠ج .

٣٠٠٠		من حـ/ ث . أ . خ
	٣٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال (عمر)
		نصيب المنفصل من الأرباح
٤٠٠		من حـ/ رأس المال (عمر)
	٤٠٠	إلى حـ/ شخصي (عمر)
		ترحيل رصيد الحساب الشخصي المدين إلى رأس المال
٣٠٠		من حـ/ شهرة المحل
		إلى حـ/ رأس المال
	٦٠٠	شهاب
	١٢٠٠	عمر
		عثمان
		إثبات الشهرة بالكامل
١٨٨٠٠		من حـ/ رأس المال (عمر)
	٩٤٠٠	إلى حـ/ رأس المال
	٩٤٠٠	شهاب
	٩٤٠٠	عثمان
		إنتقال حقوق الشريك المنفصل إلى الشريكان شهاب وعثمان .
		مذكرة
		قام الشريكان شهاب وعثمان بدفع مبلغ ١٨٨٠٠ من أموالهم الخاصة سداد الحقوق الشريك المنفصل عمر

ثانيا : وإظهار الشهرة بنصيب المنفصل :

هى نفس القيود السابقة ماعدا القيد الخاص بإظهار الشهرة حيث يكون بنصيب المنفصل كما يلى :

١٢٠٠		من حـ/ شهرة المحل
	١٢٠٠	إلى حـ/ رأس المال (عمـر)
		إظهار الشهرة بنصيب المنفصل

ثالثا : عدم إظهار الشهرة إطلاقا :

٣٠٠٠		من حـ/ت . أ . خ
	٣٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال (عمـر)
		نصيب المنفصل من الرباح
٤٠٠		من حـ/ رأس المال (عمـر)
	٤٠٠	إلى حـ/ شخصى (عمـر)
		ترحيل رصيد الحساب الشخصى لرأس المال
١٧٦٠٠		من حـ/ رأس المال (عمـر)
		إلى حـ/ رأس المـال
	٨٨٠٠	شهاب
	٨٨٠٠	عثمان
		إنتقال حقوق الشريك المنفصل للشريكين شهاب وعثمان
		مذكرة
		سدد الشريكان شهاب وعثمان مبلغ ١٨٨٠٠ ج سداد لحقوقة بما فيها الشهرة المستترة .

رابعا : في حالة إظهار احتياطي تضخم الأصول :

حقوق الشريك المنفصـــل

حصته في راس المال + حصته في الأرباح + رصيـــد الحســـاب الشـــخصي

١٥٠٠٠ + ٣٠٠٠ – ٤٠٠ = ١٧٦٠٠

نصيـــب الشـــريك فـــي تضخـــم الأصـــول = ١٧٦٠٠ – ١٧٠٠٠ = ٦٠٠ جنيـــه

تضخم الأصـــول = ١٥٠٠ ج

٣٠٠٠		من حـــ/ ت . أ . خ
	٣٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال (عمـــر)
		نصيب الشريك المنفصل في الأرباح
٤٠٠		من حـ/ رأس المال (عمـــر)
	٤٠٠	إلى حـ/ شخصي عمـــر
		ترحيل الحساب الشخصي لرأس المال
		من حـ/ رأس المـــال
٣٠٠		شهاب
٦٠٠		عمر
٦٠٠		عثمان
	١٥٠٠	إلى حـ/ أ. تضخم الأصـــول
		إثبات إحتياطي تضخم الأصول بالكامل
١٧٠٠٠		من حـ/ رأس المال (عمـــر)
		إلى حـ/ رأس المـــال
	٨٥٠٠	شهاب
	٨٥٠٠	عثمان
		إنتقال حقوق الشريك عمر لباقي الشركاء
		مذكرة
		سدد الشريكان شهاب وعثمان مبلغ ١٧٠٠٠ ج للشريك المنفصل عمر من أموالهم الخاصه

خامسا : في حالة عدم تكوين إحتياطي تضخم أصول

٣٠٠٠		من حـــ/ ت . أ.خ
	٣٠٠٠	إلى حـــ/ رأس المال (عمــر)
		نصيب المنفصل من الأرباح
٤٠٠		من حـــ/ رأس المال (عمــر)
	٤٠٠	إلى حـــ/ شخصى عمــر
		ترحيل رصيد الحساب الشخصى المدين
١٧٦٠٠		من حـــ/ رأس المال (عمــر)
		إلى حـــ/ رأس المــال
	٨٨٠٠	شهاب
	٨٨٠٠	عثمان
		إنتقال حقوق الشريك المنفصل إلى الشريكين شهاب وعثمان
		مذكرة
		دفع الشريكان شهاب وعثمان مبلغ ١٧٠٠٠ جنية حيث أن هناك مبلغ ٦٠٠ج يمثل نصيب المنفصل فى تضخم الأصول .

التمرين الرابع :

مى ونيرمين وهدى شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٣ : ٥ وقررت الشريكة نيرمين الإنفصال ووافق الشركاء فإذا علمت أن الشركاء كانوا قد أمنوا على حياتهم ببوليصة مشتركة وكان رصيدها فى تاريخ الإنفصال ٥٠٠٠ج والقيمة الحالية ٣٢٠٠ج .

المطلوب :

قيود اليومية فى حالة :

- معالجة أقساط البوليصة على أنها مصروف رأسمالى :

حل التمرين الرابع :

نظرا لمعالجة البوليصة على أنها مصروف رأسمالى فيجب تخفيض رصيدها إلى قيمتها الحالية .

ويكون مقدار الخفض = رصيد البوليصة (–) القيمة الحالية

= ٥٠٠٠ (–) ٢٣٠٠٠

توزع بنسبة ٢ : ٣ : ٥

		من مذكورين
٣٦٠		حـ/ شخصى الشريكة مـى
٥٤٠		حـ/ شخصى الشريكة هـدى
٩٠٠		حـ/ رأسمال الشريكة نـيرمين
	١٨٠٠	إلى حـ/ بوليصة التأمين على الحياة
		تخفيض رصيد البوليصة إلى قيمتها الحالية نظرا لإنفصال الشريكة نيرمين

التمرين الخامس :

بفرض فى المثال السابق أن رصيد البوليصة فى تاريخ الإنفصال كان ٢٨٢٠ جنية علما بأن قسط التأمين على الحياة كان ٢٠٠ج .

المطلوب :

قيود اليومية اللازمة .

حل التمرين الخامس :

نظرا لأن رصيد البوليصة ٢٩٢٠ وقيمتها الحالية ٣٢٠٠ج والقسط ٤٠٠ج مما يدل على أن البوليصة تعالج بقيمتها الحالية حيث أن :

الجزء الرأسمالى = ٣٢٠٠ – ٢٩٢٠ = ٢٨٠ج .

الجزء الإيرادى = ٤٠٠ – ٢٨٠ = ١٢٠ج .

القيـــــد

		من مذكوريـــن
٢٨٠		حـ/ بوليصة التـــأمين
٢٤		حـ/ شخصى مـــى
٣٦		حـ/ شخصى هــدى
٦٠		حـ/ رأس مال نـــيرمين
	٤٠٠	إلى حـ/ قسط التأمين على الحيـــاة
		تعديل رصيد البوليصة إلى قيمتها الحالية مع تحميل رصيد القسط على الشركاء

التمويـن السـادس :

أشرف وشريف وشريهان شركاء فـــى شـــركة تضـــامن يقتســمون الأربـــاح والخسائر بالتساوى وقـــامت الشـــركة بالتـــأمين علـــى حيـــاة الشـــركاء ببوليصـــة مشتركة نظير قسط سنوى قدره ٢٤٠ ج يسدد فى ٧/١/ مـــن كـــل عـــام .

إنفصلت الشريكة شيرهان وكانت القيمة الحالية لـــــ لبوليصـــة فـــى تـــاريخ الإنفصال هـــو ٢٠٠٠/١٠/١ مبلـــغ ٣٠٠٠ج .

فـإذا علمـت أن :

١-أشرف وشريف أتفقا على إقتســـام الأربـــاح والخســـائر بنســـبة ٣ : ٢ بعد الإنفصـــال .

٢-أن محاسب الشركة يعالج الأقساط المدفوعـــة كمصـــروف إيـــرادى .

المطلـوب :

١-قيود اليومية فى حالة إثبات البوليصـــة بقيمتـــها الحاليـــة .

٢-الإستمرار فـــى عـــدم إثبـــات البوليصـــة بالدفـــاتر (إعتبـــار الأقســـاط مصروف إيـــرادى) .

٣-قيود اليومية فى الحالتين السابقتين بفـــرض أن تـــاريخ الإنفصـــال هـــو ٢٠٠١/٦/١ م.

التصفيـــــــة

التمرين الأول : (نتيجة التصفية ربح) :

تامر وياسر ووسلم شركاء فى شركة توصيـــة بسـيطة يقتسـمون الأربــاح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ ونظــرا للخســائر المتواليــة قــرر الشــركاء تصفيــة الشركة وكانت ميزانية الشركة فى تاريخ التصفيــة كمــا يلــى :

رأس المال :			عقارات	٨٠٠٠	
تامر	٨٠٠٠		-م. إهلاك	٢٠٠٠	
ياسر	٦٠٠٠				٦٠٠٠
وسلم	٦٠٠٠		آلات	٧٠٠٠	
		٢٠٠٠٠	- م. أهلاك	٣٠٠٠	
إحتياطى عـام		٦٠٠٠			٤٠٠٠
إحتياطى عـام		٦٠٠٠	أثاث	٣٠٠٠	
دائنون		٢٢٠٠٠	-م.ك	١٠٠٠	
قرض ياسر		٦٠٠٠			٢٠٠٠
شخصى ياسر		١٠٠٠	بضاعة		٨٨٠٠
شخصى وسلم		٢٠٠٠	مدينون	٣٠٤٠٠	
			- م.د.م	٨٠٠	
					٢٩٦٠٠
			صندوق		٣٦٠٠
			شخصى تـامر		٨٠٠
			رصيد الخسـائر		٢٢٠٠
		٥٧٠٠٠			٥٧٠٠٠

فإذا علمت أن المصفى قام بـــالآتى :

١-باع العقارات والآت والبضاعة صفقـــة واحـــدة بمبلـــغ ٣٤٠٠٠ جنيـــة نقدا .

٢-باع الأثاث للشريك تـــامر بمبلـــغ ١٦٠٠ج .

٣-حصل من المدينين مبلغ ٦٠٠٠٠% وتنازل عن الباقى نظرا لإفلاس أحمد المدينين .

٤-سدد الدائنين بعد تنظيم عن مبلغ ١٢٠٠ج كخصم مسموح به كما قام بسداد دين قدره ٢٠٠جنية لم يكن مثبته بالدفاتر . كما دفع ـــ حكم به على الشركة ـــ قدره ٦٠٠ج كما ـــ مصاريف التصفية ٢٠٠ جنية ـــ .

المطلوب : تصوير حسابات التصفية (إقفال دفاتر الشركة) .

الحل

حـ/ التصفية

منه	المبلغ	له	المبلغ
إلى حـ/ الحسابات	٨٠٠٠	من حـ/ الصندوق	٦٠٠٠٠
إلى حـ/ الآلات	٧٠٠٠	من حـ/ الدائنين (خصم مكتسب)	١٢٠٠
إلى حـ/ الأثاث	٣٠٠٠		
إلى حـ/ البضاعة	٨٨٠٠	من حـ/ رأسمال تامر	١٦٠٠
إلى حـ/ المدينين	٣٠٤٠٠	من حـ/ م.د.م	٨٠٠
إلى حـ/ تعويضات قضائية	٦٠٠	من حـ/ م.د.م	٢٠٠٠
إلى حـ/ الدائنين	٢٠٠	من حـ/م.ك آلات	٣٠٠٠
إلى حـ/ م. التصفية	٤٠٠		
	١١٢٠٠		
	٦٩٦٠٠		٦٩٦٠٠
إلى حـ/ رأس المال :			
تامر	٤٤٨٠	رصيد منقول	١١٢٠٠
ياسر	٣٣٦٠		
وسام	٣٣٦٠		
	١١٢٠٠		١١٢٠٠

منه حـ/ الصندوق له

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٣٦٠٠	رصيد	٤٠٠	من حـ/ م. تصفية
٦٠٠٠٠	إلى حـ/ التصفية	٦٠٠	من حـ/ تعويضات قضائية
		٦٢٦٠٠	رصيد
٦٣٦٠٠		٦٣٦٠٠	
٦٢٦٠٠	رصيد		
		٢١٠٠٠	من حـ/ الدائنون
		٤١٦٠٠	رصيد
٦٢٦٠٠		٦٢٦٠٠	
٤١٦٠٠	رصيد		من حـ/ رأس المال
		١١٦٠٠	تامر
		١٧٥٠٠	ياسر
		١٢٥٠٠	وسلم
٤١٦٠٠		٤١٦٠٠	

التمرين الثالث :

نتيجة التصفية خسارة تزيد عن رأس المال مع إعسار أحد الشركاء :

رانيا وريهام ودينا شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ ونظرا لتوالي خسائر الشركة تقرر تصفيتها وكانت الميزانية في تاريخ التصفية على النحو التالي :

أصول : ٣١١٠٠ أصول غير نقدية مختلفة / ٥٠٠ صندوق / ١٩٤٠٠ خسائر تجارية .

خصوم : رأس المال ٢٥٠٠٠ (رانيا ٩٠٠٠ – ريهام ٨٠٠٠) / ١٠٠٠ قرض الشركة ريهام / دائنون ٢٥٠٠٠ .

فإذا علمت أنه :

١-تم بيع الأصول بمبلغ ١٤٥٤٠ .

٢-يتضمن الدائنون ماقيمة ٥٦٠٠ قرض برهن (ديون ممتازة) .

٣- بلغت م. التصفية ٩٠٠ج .

المطلوب :

تصوير حسابات التصفية بفرض : أن الشريكة رانيا معسرة وباقى الشركاء موسرين .

الحل

بفرض أن الشريكة رانيا معمرة وباقى الشركاء موسرين :

حـ/ التصفية

منه		له	
٣١١٠٠	إلى حـ/ الأصول غير النقدية	١٤٥٤٠	من حـ/ الصندوق
٩٠٠	إلى حـ/ م. التصفية	١٧٤٦٠	رصيد مرحل
٣٢٠٠٠		٣٢٠٠٠	
١٧٤٦٠	رصيد منقول		**من حـ/ رأس المال**
		٦٩٨٤	رانيا
		٥٢٣٨	ريهام
		٥٢٣٨	دينا
١٧٤٦٠		١٧٤٦٠	

حـ/ التصفية

منه		له	
٥٠٠	رصيد	٩٠٠	من حـ/ م. التصفية
١٤٥٤٠	إلى حـ/ التصفية	٥٦٠٠	من حـ/ قرض برهن
١٥٠٤٠		١٥٠٤٠	
٨٥٤٠	رصيد منقول	١٩٤٠٠	من حـ/ ديون عادية
١٠٨٦٠	رصيد مرحل		
١٩٤٠٠		١٩٤٠٠	
٤٩٣٠	إلى حـ/ رأسمال ريهام	١٠٨٦٠	رصيد منقول
٥٩٣٠	إلى حـ/ رأسمال دينا		
١٠٨٦٠		١٠٨٦٠	

	رانيا	ريهام	دينا
إلى حـ/ أ.خ	٧٧٦٠	٥٨٢٠	٥٨٢٠
إلى حـ/ التصفية	٦٩٨٤	٥٢٣٨	٥٢٣٨
	١٤٧٤	١١٠٥٨	١١٠٥٨
رصيد منقول	٥٧٤٤	٢٠٥٨	٣٠٥٨
إلى حـ/ رأسمال رانيا	-	٢٨٧٢	٢٨٧٢
	٥٧٤	٤٩٣٠	٥٩٣٠

	رانيا	ريهام	دينا
رصيد	٩٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠
من حـ/ قرض ريهام	-	١٠٠٠	-
رصيد مرحل	٥٧٤٤	٢٠٥٨	٣٠٥٨
	١٤٧٤٤	١١٠٥٨	١١٠٥٨
من حـ/ رأسمال دينا	٢٨٧٢		
من حـ/ رأسمال ريهام	٢٨٧٢	-	-
من حـ/ البنك (رصيد)	-	٤٩٣٠	٥٩٣٠
	٥٧٤٤	٤٩٣٠	٥٩٣٠

ملاحظات :

١- تم سداد الديون الممتازة أولا ويعتبر القروض برهن أحد هذه الديون .

٢- نظرا لأعسار الشريكة رانيا فقد تحمل رصيدها المدين باقي الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر وهي ٣ : ٣

٢٨٧٢ ريهام ٥٧٤٤ إلى حـ/ رأس المال (رانيا)

٢٨٧٢ دينا

التمرين الثالث :

(التصفية التدريجية : في حالة إتفاق نسبة ت ن أ ، خ مع نسب رؤوس الأموال أو إذا خلا العقد من نسبة ت ، أ ، خ فتعتبر بنسبة رؤوس الأموال) .

تامر ووسام وياسر شركاء في شركة تضامن . نظرا لتوالي خسائر الشركة قرروا تصفيتها في ١٩٩٩/١٢/٣١ وكانت قائمة المركز المالي في تاريخ التصفية على النحو التالي :

٧٠٠٠	آراضى		رأس المال
٥٠٠٠	مبانى		١٨٠٠٠ تامر
٩٠٠٠	آلات		١٢٠٠٠ وسام
٨٠٠٠	بضاعة		٦٠٠٠ ياسر
٤٠٠٠	مدينون	٣٦٠٠٠	
٦٠٠٠	أ.ق	٩٠٠٠	دائنون
٦٠٠٠	بنك		
٤٥٠٠٠		٤٥٠٠٠	

وكان المتحصل من بيع الأصول ومصاريف كالآتى :

حتى آخر مارس : تم بيع بعض الأصول : من الآراضى ما قيمة ٢٠٠٠ج ، ومن الآلات ما قيمته ٤٠٠٠ جنية ومن البضاعة ما قيمته ٤٠٠٠ وكانت م. التصفية ٧٠٠ج .

حتى آخر يونيو : تم بيع باقى الآراضى بمبلغ ٤٠٠٠ج ، وباقى البضاعة بمبلغ ٣٠٠٠ج وحصلت قيمة أ.ق بالكامل وكانت مصاريف التصفية ٤٠٠ج .

حتى آخر سبتمبر : تم بيع المبانى بمبلغ ٨٠٠٠ج وباقى الآلات بمبلغ ٦٢٠٠ ج وتم تحصيل مبلغ ٣٥٠٠ من المدينين وأعد الباقى نظرا لأعسار بعض العملاء وكانت م. التصفية مبلغ ٣٠٠ج .

المطلـــوب :

إعداد قائمة التوزيع إذا علمت أن الشركاء قــــرروا توزيـــع المتحصـــل مـــن بيع الأصول فى نهاية كل ثلاثـــة شـــهور .

تامر	وسام	ياسر	دائنون	إجمالي	البيان
١٨٠٠٠	١٢٠٠٠	٦٠٠٠	٩٠٠٠	٤٥٠٠٠	أرصـــدة ١٩٩٩/١/١
					حقوق الشركاء
					الدفعة الأولى
					١٠٠٠٠ المحصل حتـــى ٣/٣١
					٦٠٠٠ + رصيد البنـــك
					عند بدء التصفيـــة
					١٦٠٠٠
					٧٠٠ (–) م. التصفيـــة
					١٥٣٠٠
			٩٠٠٠	٩٠٠٠	٩٠٠٠ تسديد حقوق الدائنيـــن
٣١٥٠	٢١٠٠	١٠٥٠		٦٣٠٠	٦٣٠٠ الباقى يوزع بنســـبة ٣ : ٢ : ١
١٤٨٥٠	٩٩٠٠	٤٩٥٠	–	٢٩٧٠٠	
					الدفعة الثانية
					١٣٠٠٠ المحصـــل حتـــى ١٩٩٥/٦/٣٠
					٤٠٠ (–) م. التنفيـــذ
٦٣٠٠	٤٢٠٠	٢١٠٠	–	١٢٦٠٠	١٢٦٠٠ الباقى يوزع بنســـبة ٣ : ٢ : ١
٨٥٥٠	٥٢٠٠	٢٨٥٠	–	١٧١٠٠	
					الدفعة الثالثة
					١٧٧٠٠ المحصـــل حتـــى ١٩٩٥/٩/٣٠
					٣٠٠ (–) م. التصفيـــة
٨٧٠٠	٥٨٠٠	٢٩٠٠	–	١٧٤٠٠	١٧٤٠٠ يـــوزع بنســـبة ٣ : ٢ : ١
١٥٠	١٠٠	٥٠	–	٣٠٠	نصيب الشركاء فى أرباح التصفية

شركات المحاصة

التمرين الخامس :

كون أيمن ووائل وتامر شركة محاصة ويقتسمان الرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٣ : ٥ على أن تمسك مجموعة دفترية مستقلة للشركة .

وفيما يلى بيان بعمليات الشركة :

- ٥/١ أرسل تامر ١٠ ثلاجات قيمة كل منها ٣٠٠ج للشريك ايمن لإستخدامها فى أغراض الشركة .
- ٥/٢ سدد تامر مصاريف نقل ١٠ج لكل ثلاجة .
- ٥/٩ إشترى وائل تليفونات بمبلغ ٩٠٠٠ج .
- ٥/١٠ تسلم الشريك أيمن مبلغ ٦٠٠٠ أرسلها الشريك وائل .
- ٥/١١ باع تامر بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ج نقداً وأخرى مماثلة فى القيمة على الحساب .
- ٥/١٣ سدد أيمن مبلغ ١٠٠ مصروفات إدارية .
- ٥/١٥ حصل أيمن مبلغ ١٩٠٠ ج من المدينين .
- ٥/٢٠ باع تامر البضاعة المتبقية بمبلغ ٥٠٠٠ج نقداً .

فإذا علمت أن الأرصدة المدينة تم تحويلها للأرصدة الدائنة لحسابات الشركاء .

المطلوب :

١ - قيود اليومية :

أ- فى حالة وجود مجموعة دفترية مستقلة للشركة .

ب- فى حالة قيام كل شريك بالإثبات بدفاتر الخاصة .

أ- فى حالة وجود مجموعة دفترية مستقلة للشركة :

منه	له	
٣٠٠٠		من حـ/ بضاعة أول المدة
	٣٠٠٠	إلى حـ/ شخصى تامر ٥/١
		ما قدمه تامر لأغراض المحاصة
١٠٠		من حـ/ م. النقل
	١٠٠	إلى حـ/ شخصى تامر ٥/٢
		م. النقل سددها تامر
٩٠٠٠		من حـ/ المشتريات
	٩٠٠٠	إلى حـ/ شخصى وائل ٥/٩
		قيمة مشتريات وائل
٦٠٠٠		من حـ/ البنك
	٦٠٠٠	إلى حـ/ شخصى وائل ٥/١٠
		مادفعة وائل نقدا
		من مذكورين
٢٠٠٠		حـ/ البنك ٥/١١
٢٠٠٠		حـ/ المدينين
	٤٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات
		بيع بضاعة نصفها نقدا
١٠٠		من حـ/ م. إدارية ٥/١٣
	١٠٠	إلى حـ/ شخصى أيمن
		مادفعة ايمن م. إدارية
١٩٠٠		من حـ/ البنك ٥/١٥
	١٩٠٠	إلى حـ/ المدينين
		تحصيل جزئى المستحق على المدين
١٠٠		من حـ/د.م ٥/١٥
	١٠٠	إلى حـ/ المدينين
		قيمة الديون المعدومة
٥٠٠٠		من حـ/ البنك
	٥٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات ٥/٢٠
		قيمة المبيعات الدفترية

منه	له	
١٢٣٠٠		من حـ/ أ.خ . المحاصة
		إلى مذكورين
	٣٠٠٠	حـ/ بضاعة أول المدة ٢٠/٥
	٩٠٠٠	حـ/المشتريات
	١٠٠	حـ/ م. نقل البضاعة
	١٠٠	حـ/ م. إدارية
	١٠٠	حـ/ د.م
		إقفال الحسابات بحساب أ.خ المحاصة
٩٠٠٠		من حـ/المبيعات
	٩٠٠٠	إلى حـ/ أ.خ المحاصة ٢٠/٥
		ترحيل المبيعات إلى حـ/أ.خ المحاصة
٦٦٠		من مذكورين
٩٩٠		حـ/ شخصى أيمن
١٦٥٠		حـ/شخصى وائل ٢٠/٥
		حـ/ شخصى تامر
	٣٣٠٠	إلى حـ/ أ.خ المحاصة
		توزيع خسائر المحاصة
٥٦٠	٥٦٠	من حـ/ البنك
		إلى حـ/ شخصى أيمن
		سداد أيمن المستحق عليه
		من مذكورين
١٤٠١٠		حـ/ شخصى وائل
١٤٥		حـ/ شخصى تامر
	١٥٤٦	إلى حـ/ البنك
		سداد المستحق للشركاء

ب- في حالة قيام كل شريك بالإثبات بدفاتر الخاصة :

(١) في دفاتر أيمن

منه	له	
٣٠٠٠	٣٠٠٠	من حـ/ المحاصة ٥/١ إلى حـ/ شخصي تامر ما قدمة تامر من بضاعة
١٠٠	١٠٠	من حـ/ المحاصة ٥/٢ إلى حـ/ شخصي تامر م. نقل البضاعة
٩٠٠٠	٩٠٠٠	من حـ/ المحاصة إلى حـ/ شخصي وائل مشتريات وائل للشركة
٦٠٠٠	٦٠٠٠	من حـ/ الصندوق ٥/١٠ إلى حـ/ شخصي وائل تمويلات من الشريك وائل
٢٠٠٠	٢٠٠٠	من حـ/ شخصي تامر ٥/١١ إلى حـ/ المحاصة قيمة مبيعات نقدية قام بها تامر
٢٠٠٠	٢٠٠٠	من حـ/ شخصي تامر ٥/١١ إلى حـ/ المحاصة مبيعات أجلة قام بها تامر
١٠٠	١٠٠	من حـ/ المحاصة ٥/١٣ إلى حـ/ الصندوق م. إدارية
١٩٠٠ ١٠٠	٢٠٠٠	من مذكورين حـ/ الصندوق ٥/١٥ حـ/ المحاصة إلى حـ/ مديني المحاصة المتحصلات من المدينين والديون المعدومة
٥٠٠٠	٥٠٠٠	من حـ/ شخصي تامر ٥/٢٠ إلى حـ/ المحاصة

(٢) في دفاتر وائل

منه	له	
٣٠٠٠	٣٠٠٠	من حـ/ المحاصة ٥/١ إلى حـ/ شخصي تامر ما قدمة تامر من بضاعة
١٠٠	١٠٠	من حـ/ المحاصة ٥/١ إلى حـ/ شخصي تامر م. نقل بضاعة
٩٠٠	٩٠٠٠	من حـ/ المحاصة إلى حـ/ الصندوق ٥/٩ قيمة البضاعة المشتراة
٦٠٠٠	٦٠٠٠	من حـ/ شخصي أيمن إلى حـ/ الصندوق ٥/١٠ تمويلات نقدية لأيمن
٢٠٠٠	٢٠٠٠	من حـ/ شخصي تامر ٥/١١ إلى حـ/ المحاصة مبيعات نقدية قام بها تامر
٢٠٠٠	٢٠٠٠	من حـ/ شخصي تامر ٥/١١ إلى حـ/ المحاصة مبيعات أجلة قام بها تامر
١٠٠	١٠٠	من حـ/ المحاصة ٥/١٣ إلى حـ/ شخصي أيمن م. إدارية — ردها أيمن
١٠٠	١٠٠	من حـ/ المحاصة ٥/١٥ إلى حـ/ شخصي أيمن ديون معدومة
٥٠٠٠	٥٠٠٠	من حـ/ شخصي تامر ٥/٢٠ إلى حـ/ المحاصة مبيعات نقدية

(٣) دفاتر تامر :

منه	له	
٣٠٠٠		من حـ/ المحاصة ٥/١
	٣٠٠٠	إلى حـ/ المشتريات
		قيمة البضاعة المقدمة للشركة
١٠٠		من حـ/ المحاصة ٥/٢
	١٠٠	إلى حـ/ الصندوق
		م. نقل البضاعة
٩٠٠٠		من حـ/ المحاصة
	٩٠٠٠	إلى حـ/ شخصى وائل ٥/٩
		مشتريات وائل للشركة
٦٠٠٠		من حـ / شخصى أيمن ٥/١٠
	٦٠٠٠	إلى حـ/ شخصى وائل
		تحويلات نقدية من وائل لأيمن
٢٠٠٠		من حـ/ الصندوق ٥/١١
	٢٠٠٠	إلى حـ/ المحاصة
		مبيعات نقدية
٢٠٠٠		من حـ/ مدينى المحاصة
	٢٠٠٠	إلى حـ/ المحاصة ٥/١٢
		مبيعات أجلة
١٠٠		من حـ/ المحاصة ٥/١٣
	١٠٠	إلى حـ/ شخصى أيمن
		م. إدارية سددها أيمن
١٠٠		من حـ/ المحاصة
	١٠٠	إلى حـ/ شخصى أيمن ٥/١٥
		ديون معدومة
٥٠٠٠		من حـ/ الصندوق ٥/٢٠
	٥٠٠٠	إلى حـ/ المحاصة
		مبيعات نقدية

ت. دفاتر أيمن

منه	له	
		من مذكورين
٦٦٠		حـ/ أ.خ المحاصة
٩٩٠		حـ/ شخصي وائــل
١٦٥٠		حـ/ شخصي تــامر
	٣٣٠٠	إلى حـ/ المحاصة
		إقفال حـ/ المحاصة
١٣٠١٠		من حـ/ شخصي وائــل
	١٣٠١٠	إلى حـ/ الصنــدوق
		تحويلات نقدية للشريك وائل
٧٥٥٠		من حـ/ الصنــدوق
	٧٥٥٠	إلى حـ/ شخصي تامر
		تحويلات نقدية من الشريك تامر

ت. دفاتر وائــل

منه	له	
		من مذكوريــن
٩٩٠		حـ/ أ.خ المحاصــة
٦٦٠		حـ/ شخصي أيمــن
١٦٥٠		حـ/ شخصي تــامر
٣٣٠٠		إلى حـ/ المحاصــة
		إقفال حـ/ المحاصة
٦٤٦٠		من حـ/ الصنــدوق
	٦٤٦٠	إلى حـ/ أيمــن
		تحويلات من الشريك أيمن
٧٥٥٠		من حـ/ الصنــدوق
	٧٥٥٠	إلى حـ/ شخصي تامر
		تحويلات من الشريك تامر

ت. دفاتر تــامر :

منه	له	
		من مذكورين
١٦٥٠		حـ/ أ.خ المحاصــة
٦٦٠		حـ/ شخصي أيمــن
٩٩٠		حـ/ شخصي وائــل
	٣٣٠٠	إلى حـ/ المحاصــة
		إقفال حـ/ المحاصة
٦٤٦٠		من حـ/ الصنــدوق
	٦٤٦٠	إلى حـ/ شخصي أيمــن
		تحويلات من الشريك أيمن
١٣١٠		من حـ/ شخصي وائــل
	١٣١٠	إلى حـ/ الصنــدوق
		تحويلات إلى وائل .

تطبيقات على شركات الأموال

أولا – الأسهم

التمرين الأول (محلول):

فى ٢٠٠١/١/١ صدر قرار تكوين شركة مساهمة برأسمال قدره ٤٠٠,٠٠٠ جنية مقسم إلى أسهم قيمة إسمية ١٠ج للسهم ، وقد إكتسب فيها المؤسسون بالكامل ودفعوا قيمتها كاملة فى البنك .

فى ٢٠٠١/٧/١ صدر قرار زيادة رأسمال الشركة بمبلغ ٢٠٠,٠٠٠ جنية على أن يتم سداد قيمة السهم على أقساط كما يلى :

٣ جنية قسط إكتتاب يدفع فى الفترة من ٦/١ : ٦/١٥ .

٣ جنية قسط تخصيص يدفع فى الفترة من ٧/١٥ : ٧/٣١.

٢,٥ جنية قسط أول يدفع فى الفترة من ٨/١٥ : ٨/٣١ .

١,٥ جنية قسط أخير يدفع فى الفترة من ١٠/١ : ١٠/١٥ .

فإذ علمت أنه تم طلب جميع الأقساط وتم سدادها فى المواعيد المقررة .

المطلوب:

١-إجراء قيود اليومية .

٢-تصوير حـ/ رأسمال الأسهم .

٤٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠	من حـ/البنـك إلى حـ/ المؤسسـين إثبات تحصيل الإكتتاب عن ٤٠,٠٠٠ سهم	٩٠/١/١
٤٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠	من حـ/ المؤسسـين إلى حـ/ رأسمال الأسـهم إثبات إصدار ٤٠,٠٠٠ سهم قيمة إسمية ١٠ج للسهم	٩٠/١/١
٦٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	من حـ/ البنـك إلى حـ/ قسطى إكتتاب وتخصيـص تحصيل قسط الإكتتاب عن ٢٠,٠٠٠ سهم بواقع ٣ج للسهم	٩٠/٧/١
٦٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	من حـ/ قسطى إكتتاب وتخصيـص إلى حـ/ رأسمال الأسـهم تخصيص ٢٠,٠٠٠ سهم قيمة إسمية ١٠ جنية طلب منها ٣ج للسهم	٧/١
٦٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	من حـ/ قسطى إكتتاب وتخصيـص إلى حـ/ راس مال الأسـهم طلب قسط التخصيص عن ٢٠,٠٠٠ سهم بواقع ٣ج للسهم	٧/١٥
٦٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	من حـ/ البنـك إلى حـ/ قسطى إكتتاب وتخصيـص تحصيل قسط التخصيص	٧/٣١
٥٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	من حـ/ القسـط الأول إلى حـ/ رأسمال الأسـهم طلب القسط الأول عن ٢٠,٠٠٠ سهم بواقع ٢,٥ ج للسهم	٨/١٥
٥٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	من حـ/ البنـك إلى حـ/ القسـط الأول تحصيل القسط الأول	٨/٣١
٣٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	من حـ/القسط الأخـير إلى حـ/ رأسمال الأسـهم طلب القسط الأخير عن ٢٠,٠٠٠ سهم بواقع ١,٥ ج للسهم	١٠/١
٣٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	من حـ/ البنـك إلى حـ/ القسط الأخـير تحصيل القسط الأخير .	

٢- حـ/ رأسمال الأسهم

٦٠٠,٠٠٠	رصيد مرحل	٤٠٠,٠٠٠	من حـ/ المؤسسين ١/١/٢٠٠٠
		٦٠,٠٠٠	من حـ/ قسطى ك . ص ٧/١
		٦٠,٠٠٠	من حـ/ قسطى ك.ص ٧/١٥
		٥٠,٠٠٠	من حـ/ القسط الأول ٨/١٥
		٢٠,٠٠٠	من حـ/ القسط الأخير ١٠/١
٦٠٠,٠٠٠		٦٠٠,٠٠٠	

التمرين الثانى (غير محلول)

فى ١/٤/٢٠٠١ صدر قرار بتأسيس شركة مساهمة برأسمال مكون من ٥٠,٠٠٠ سهم قيمة إسمية ٢٠ج للسهم – وقد تم الإكتتاب فى جميع الأسهم وتم سداد قيمتها فى البنك .

فى ١/٩/٢٠٠١ صدر قرار آخر بزيادة رأسمال الشركة ١,٦٠٠,٠٠٠ ج على أن يتم سداد قيمة السهم فى الزيادة المطلوبة كما يلى :

٨ج قسط إكتتابى يدفع فى الفترة من ٨/١ : ٨/٢٠

٦ج قسط تخصيص يدفع فى الفترة من ٩/١٥ : ٩/٣٠

٤ج قسط أول يدفع فى الفترة من ١٠/١ : ١٠/١٥

والباقى قسط أخير يدفع فى الفترة من ١١/١ : ١١/٢٠

فإذا علمت أنه تم طلب جميع الأقساط فى المواعيد المقررة وأنه تم السداد دون تأخير :

والمطلوب :

١-إجراء قيود اليومية اللازمة .

٢-تصوير حـ/ قسطى إكتتاب وتخصيص .

٣-تصوير حـ/ رأسمال الأسهم .

التمرين الثالث :

صدر قرار بتأسيس شركة مساهمة برأسمال قدره ٨٠٠,٠٠٠ جنية مقسم إلى ١٠٠,٠٠٠ سهم قيمة إسمية ٨ج للسهم على أن تدفع قيمة السهم على أقساط كما يلى :

٣ قسط إكتتاب

٢ قسط تخصيص

٣ قسط أخير

فإذا علمت أنه :

١- تم الإكتتاب فى ١٢٠,٠٠٠ سهم وردت الزيادة إلى أصحابها وتم توزيع الأسهم على المكتتبين بالتناسب .

٢- عند تحصيل قسط التخصيص تأخر المساهم هشام المخصص له ٢٠٠ سهم .

٣- عند تحصيل القسط الأخير تأخر المساهم عمرو والذى كان مكتتبا فى ٣٦٠ سهم .

المطلوب :

١- إجراء قيود اليومية اللازمة .

٢- تصوير حـ/ قسطى إكتتاب وتخصيص ، حـ/ القسط الأخير .

٣- بيان أثر ما سبق على قائمة المركز المالى .

الحل

ملحوظة على الحل :

يتم طلب وتحصيل الأقساط على الأسهم (المخصصة) وبالتالى يجب تحديد الأسهم المخصصة لأى مساهم فى حالة التأخر عن سداد أى قسط .

الأسهم المخصصة للمساهم عمرو = ٣٦٠ سهم × ١٠٠,٠٠٠ / ١٢٠,٠٠٠ = ٣٠٠ سهم

١ - قيود اليومية اللازمة :

٣٦٠,٠٠٠		من حـ/ البنك
	٣٦٠,٠٠٠	إلى حـ/ قسطى إكتتاب وتخصيص
		تحصيل قسط الأكتتاب عن ١٢٠,٠٠٠ سهم بواقع ٣ج للسهم
٣٠٠,٠٠٠		من حـ/ قسطى إكتتاب وتخصيص
	٣٠٠,٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم
		تخصيص ١٠٠,٠٠٠ سهم قيمة إسمية ٨ج طلب منها ٣ج
٦٠,٠٠٠		من حـ/ قسطى غكتتاب وتخصيص
		إلى حـ/ البنك
		رد الزيادة عن ٢٠,٠٠٠ سهم بواقع ٣ج للسهم
٢٠٠,٠٠٠		من حـ/قسطى إكتتاب وتخصيص
	٢٠٠,٠٠٠	إلى حـ/ رأسمال الأسهم
		طلب قسط التخصيص عن ١٠٠,٠٠٠ سهم بواقع ٣ج للسهم
١٩٩,٦٠٠		من حـ/ البنك
	١٩٩,٦٠٠	إلى حـ/ قسطى إكتتاب وتخصيص
		تحصيل قسط التخصيص عن ٩٩٨٠٠ سهم بواقع ٢ج للسهم
٣٠٠,٠٠٠		من حـ/ القسط الأخير
	٣٠٠,٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم
		طلب القسط الأخير عن ١٠٠,٠٠٠ سهم بواقع ٣ج للسهم
٢٩٨,٥٠٠		من حـ/ البنك
	٢٩٨,٥٠٠	إلى حـ/ القسط الأخير
		تحصيل القسط الأخير عن ٩٩٥٠٠ سهم بواقع ٣ج للسهم

٢- حـ/ قسطى إكتتاب وتخصيص

٣٠٠,٠٠٠	إلى حـ/ رأسمال الأسهم	٣٦٠,٠٠٠	من حـ/ البنك
٦٠,٠٠٠	إلى حـ/ البنك	١٩٩,٦٠٠	من حـ/ البنك
٢٠٠,٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم		
		٤٠٠	رصيد مرحل
٥٦٠,٠٠٠		٥٦٠,٠٠٠	

حـ/ القسط الأخير

٣٠٠,٠٠٠	إلى حـ/ رأسمال الأسهم	٢٩٨,٥٠٠	من حـ/ البنك
		١,٥٠٠	رصيد مرحل
٣٠٠,٠٠٠		٣٠٠,٠٠٠	

٣- الأثر على قائمة المركز المالي :

	٨٠٠,٠٠٠	رأس المال المصرح به والمدفوع (عبارة عن ١٠٠,٠٠٠ سهم قيمة إسمية ٨ج للسهم طلبت بالكامل .
		- أقساط لم يتم سدادها
		٤٠٠ قسطى إكتتاب وتخصيص
		١٥٠٠ قسط أخير
	١٩٠٠	
	٧٩٨,١٠٠	

فهرس الكتاب